

VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ - TECHNICKÁ UNIVERZITA
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ A DANÍ

Analýza daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty

Analysis of Tax Evasion in the Field of Value Added Tax

Student:

Romana Samcová

Vedoucí diplomové práce:

Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.

Ostrava 2019

VŠB - Technická univerzita Ostrava
Ekonomická fakulta
Katedra účetnictví a daní

Zadání bakalářské práce

Student: **Romana Samcová**
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**
Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**
Téma: **Analýza daňových úniků v oblasti daně z přidané hodnoty**
Analysis of Tax Evasion in the Field of Value Added Tax
Jazyk vypracování: **čeština**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Teoretické vymezení daně z přidané hodnoty
3. Daňový únik a typy daňových úniků
4. Analýza nástrojů využívaných v boji proti daňovým únikům
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

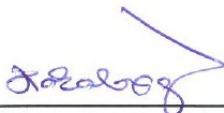
BENDA, Václav a Růžena HRUŠOVÁ. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Praha: BOVA POLYGON, 2016. 144 s. ISBN 978-8-7273-176-3.
KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2018*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 383 s. ISBN 978-80-7554-134-5.
VOLKÁNOVÁ, Zdenka. *Podvody v účetnictví firem. Jak se jim bránit*. Praha: Linde, 2014, 192 s. ISBN 978-80-7201-945-8.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.


Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Kateřina Krzikallová, Ph.D.**

Datum zadání: 23.11.2018

Datum odevzdání: 10.05.2019


Ing. Jana Hakalová, Ph.D.
vedoucí katedry




prof. Dr. Ing. Zdeněk Zmeškal
děkan fakulty

Prohlašuji, že jsem celou bakalářskou práci, včetně přílohy č. 1, vypracovala samostatně. Přílohy č. 2 – 4. dané mi dispozicí, jsem samostatně doplnila.

V Ostravě dne 10. 5. 2019


.....

Romana Samcová

Obsah

1	Úvod	3
2	Teoretické vymezení daně z přidané hodnoty	5
2.1	Současnost a historie daně z přidané hodnoty.....	5
2.1.1	Zavedení a harmonizace DPH	5
2.1.2	Princip DPH.....	10
2.2	Definice základních pojmů.....	12
2.2.1	Předmět daně § 2 ZDPH	16
2.2.2	Základ daně § 36 ZDPH	17
2.2.3	Sazba daně § 47 ZDPH.....	18
2.2.4	Plnění daně §2 ZDPH	19
2.2.5	Osoby povinné k dani definuje § 5 ZDPH	20
2.2.6	Plnění, jenž nejsou předmětem daně § 2 ZDPH	20
2.2.7	Osvobození od daně bez nároku na odpočet § 51 ZDPH	22
2.2.8	Osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně § 63 ZDPH.....	22
2.2.9	Nárok na odpočet daně	23
2.2.10	Splatnost daně a evidence DPH.....	24
3	Daňový únik a typy daňových úniků.....	26
3.1	Daňová kriminalita	26
3.2	Daňový únik	27
3.2.1	Legální daňový únik	27
3.2.2	Nelegální daňový únik.....	27
3.2.3	Příčiny vzniku daňového úniku a kritická místa vzniku.....	28
3.2.4	Podvody na dani z přidané hodnoty	29
3.3	Měření daňových úniků.....	29
3.3.1	Aproximativní metoda.....	30

3.3.2	Metoda reprezentativního vzorku	30
3.3.3	Daňová mezera na DPH	30
3.4	Druhy daňových úniků	30
3.4.1	Fiktivní faktury	31
3.4.2	Nákupy k vlastní spotřebě	32
3.4.3	Služby bez DPH.....	32
3.4.4	Odpočty sazeb u neplátců	33
3.4.5	Zaměňování sazeb DPH	33
3.4.6	Karuselový podvod.....	34
3.4.7	Řetězové podvody	37
3.5	Další daňové úniky.....	38
3.5.1	Únik na dani z nemovitých věcí	38
3.5.2	Úniky v oblasti PHM– včetně spotřební daně	39
3.5.3	Úniky na použitém zboží.....	39
3.5.4	Úniky v oblasti stavebnictví	40
3.5.5	Důvody podporující úniky na dani	41
4	Analýza nástrojů využívaných v boji proti daňovým únikům.....	43
4.1	Definice daňové kontroly	43
4.2	Účastníci daňové kontroly.....	43
4.2.1	Správce daně.....	43
4.2.2	Daňový subjekt	44
4.2.3	Třetí osoby.....	45
4.3	Průběh daňové kontroly	45
4.3.1	Zahájení daňové kontroly	45
4.3.2	Provádění daňové kontroly	45
4.3.3	Techniky daňové kontroly	46

4.4	Postupy zamezující daňové úniky	47
4.4.1	Kontrolní hlášení	48
4.4.2	Reverse charge.....	52
4.4.3	Institut nespolehlivého plátce (§ 106a ZDPH)	53
4.4.4	Ručení za nezaplacenou daň § 109.....	53
4.4.5	Úrok z prodlení.....	54
4.4.6	Zajištění daně.....	54
4.4.7	EET.....	55
4.5	Ostatní nástroje.....	57
4.5.1	Daňová kobra.....	57
4.5.2	Intrastat	57
4.5.3	Europol	58
4.5.4	VIES (VAT Information Exchange System).....	58
4.5.5	EUROCANET	58
4.5.6	Zajišťovací příkaz.....	58
4.5.7	Vlastní návrhy k zabránění daňových úniků	59
5	Závěr	60
	Seznam použité literatury	61
	Seznam zkratk.....	65
	Prohlášení o využití výsledku bakalářské práce	
	Seznam příloh	
	Přílohy	

1 Úvod

Jak B. Franklin jednou řekl: „*Na tomto světě není nic jistého, mimo smrt a placení daní*“, a tímto měl zcela jistě na mysli, že není možné, aby se občan země placení daní vyhnul, jelikož daně tvoří hlavní příjmy státního rozpočtu.

V České republice existuje množství daní a zákonů. To může způsobit, že má mnoho lidí problém se v nich vyznat, což může mít za příčinu nevědomé porušení zákona.

Dělení daní je různé a mnohdy v nich mají problém s orientací i odborníci. Rozumět daňovým zákonům je dobré nejen pro odborníky, ale i pro běžné občany. V ČR existuje velké množství daňových poraden a daňových poradců, kteří nabízejí své poradenské služby.

Všechny daně jsou upraveny zákony a díky tomu jsou určeny základní pravidla pro všechny občany. Daňové zákony obsahují nejen povinnosti občanů, ale i práva občana na různé úlevy a slevy na dani, s čímž souvisí daňová optimalizace. Daňová optimalizace je využití legálních slev na dani. S daňovou optimalizací je úzce spojena daňová kriminalita. Existuje jen tenká hranice mezi daňovou optimalizací a daňovou kriminalitou. A právě nástroje daňové optimalizace bývají často využívány při daňových podvodech.

Cílem této bakalářské práce je vysvětlení problematiky daňových úniků na dani z přidané hodnoty a návrh opatření a řešení proti nim. Pro pochopení této problematiky je velmi důležité porozumět systému, na kterém je daň z přidané hodnoty založena. Daň z přidané hodnoty spolu s daní z příjmu a spotřební daní tvoří primární příjem státního rozpočtu. Daňové úniky na této dani jsou proto v dnešní době poměrně časté a to taky hlavně z důvodu, že tato daň patří mezi jednu z nejvýnosnějších a je jí zatíženo téměř všechno zboží a služby. Rozsáhlejší část práce je věnována interpretaci Karuselových podvodů. Karuselové podvody jsou součástí největších úniků na dani z přidané hodnoty páchaných v České republice a účastní jich stovky firem.

První část práce, mimo historii a harmonizaci daně z přidané hodnoty, bude také zaměřena na daňovou teorii v oblasti této daně. V práci budou vysvětleny jednotlivé pojmy, týkající se daně z přidané hodnoty, a rovněž zde bude vysvětlen základní princip této daně a její fungování. Dále bude věnována pozornost daňovým únikům a daňové kriminalitě. Práce bude rovněž obsahovat popis jednotlivých daňových úniků včetně různých příkladů z praxe, aby bylo jejich fungování a základní princip lépe pochopitelný.

Poslední kapitola bude věnována nástrojům, které jsou používány v boji proti únikům na dani z přidané hodnoty. Součástí závěrečné kapitoly budou i mé vlastní návrhy na zlepšení aktuální situace, o kterých si myslím, že by mohly být prospěšné a taky by mohly vést ke snížení rizika výskytu daňových úniků na dani z přidané hodnoty v případě, že by byly zavedeny.

Při zpracovávání závěrečné práce jsem vycházela z odborné literatury k danému tématu včetně elektronických zdrojů. Použila jsem metody deskripce, analýzy a komparace.

2 Teoretické vymezení daně z přidané hodnoty

Cílem první kapitoly je vymezení základních pojmů týkajících se daně z přidané hodnoty, nastínění daňového systému v ČR a daňového řízení.

2.1 Současnost a historie daně z přidané hodnoty

V rámci daňové soustavy ČR, je systém DPH uplatňován od roku 1993. Po vstupu České republiky do Evropské unie dne 1. 5. 2014 musely být vzhledem ke vstupu do EU harmonizovány některé zákony tak, aby vyhovovaly a byly v souladu s platnou úpravou v ostatních členských státech. Česká republika se musela po vstupu do EU začít řídit podle čl. 10 a čl. 10a Ústavy nejenom nařízeními, rozhodnutími a směrnicemi Evropské unie, ale i nařízeními Evropského soudního dvora. Do té doby se řídila pouze podle vlastních zákonů, popřípadě mezinárodními smlouvami (Kaňovská, 2009).

Co se týče historického hlediska, tak daň z přidané hodnoty řadíme mezi jednu z nejmladších daní. Poprvé byla zavedena ve Francii v roce 1954 a posléze se začala uplatňovat i v dalších zejména evropských zemích. Z vyspělých zemí jí nepoužívá jen USA a Austrálie, které vybírají místo DPH tzv. sales tax, což jsou daně, které se vybírají až ve fázi, kdy je výrobek prodán konečnému spotřebiteli (Vančurová, Láchová, 2018). V příloze č. 1 je uvedena tabulka, která zobrazuje vývoj sazeb DPH ve vybraných zemích EU.

2.1.1 Zavedení a harmonizace DPH

Snaha o zavedení jednotného systému daní ze spotřeby považujeme jako počátek harmonizace nepřímých daní. Daň z přidané hodnoty byla zavedena jako nejlepší forma pro společenský trh na základě mnoha doporučení skupin Evropské komise. Při předchozí uvalované dani docházelo často k tomu, že daň na dovážené zboží dosahovala vyšších hodnot než daň uvalená na totožné zboží domácí. Také docházelo k protekcionismu při vývozu zboží. Z pohledu hospodářské soutěže nebyla zaručena ani neutralita. Daňové zatížení bylo ovlivněno mírou vertikální a horizontální integrace, jelikož rostla s délkou distribučního a výrobního řetězce. Daň z přidané hodnoty měla s postupem času zcela nahradit dosavadní systém kumulativní obrátové daně (Láchová, 2007).

Láchová (2007, str. 42) charakterizuje DPH jako:

- *daň zaručující neutralitu,*
- *daň, která umožňuje zdanit služby,*
- *daň výhodná pro mezinárodní obchod,*
- *obecná daň ze spotřeby, aplikovaná na zboží a služby a to postupně na všech stupních včetně fáze prodeje,*
- *daň přímo úměrná ceně zboží a služeb, nezávislá na počtu transakcí uskutečněných při výrobě a distribuci- zde přesně stanovit její výši,*
- *daň vybírána po odečtení daně ze zboží a služeb na vstupu.*

Zavedení DPH bývá často spojeno s administrativní náročností jak pro daňovou správu, tak pro daňové subjekty a jsou zde také obavy z inflace. Ukázalo se, že DPH není zcela odolná vůči daňovým únikům a je poměrně jednoduché daňový únik na ní provést. Nejčastěji dochází k zneužívání formy uplatňování nároků na odpočet. V některých zemích bylo prokázáno, že po zavedení DPH může nastat situace, kdy dojde ke značnému poklesu daňového výnosu (Vančurová, Láchová, 2018).

Jako první fázi harmonizace považujeme etapu zavádění DPH. Členské země EU k tomu zavazovala První směrnice č. 67/227/EEC vydána v roce 1967, která nařizovala zavést DPH do 1. ledna 1970. Daň z přidané hodnoty byla ve směrnici charakterizována jako všeobecná daň ze spotřeby, která se vypočítala procentem ze spotřeby. Výše sazeb DPH si mohly jednotlivé země stanovit samy (Vančurová, Láchová, 2018).

Druhá směrnice č. 67/228/EEC, která upřesňovala předmět daně, byla vydána také v roce 1967. Vymezovala místo plnění, osobu plátce, prodej zboží a zemědělských služeb a v neposlední řadě byly vymezeny zemědělské subjekty pro malé podniky. Byly také omezeny možnosti pro využití nulové sazby daně. Země však mohly nadále přijímat různá omezení k daňovým únikům. Tato směrnice byla směrnicí Šestou, která vešla v platnost v roce 1967. Tři další směrnice udělaly výjimku a umožnily Belgii a Itálii prodloužit termín zavedení DPH (Vančurová, Láchová, 2018).

Třetí směrnice č. 69/436/EEC umožnila Belgii zavést DPH nejpozději až na konci roku 1972. Belgie však zavedla DPH již v roce 1971. Směrnice Čtvrtá č. 71/401/EEC a posléze Pátá č. 72/250/EEC umožnily zavést Itálii DPH do konce roku 1973. První etapa harmonizace sjednotila typy aplikované všeobecné spotřební daně pomocí zavedení DPH ve všech členských státech (Vančurová, Láchová, 2018).

Šestá směrnice č. 77/388/ECC z roku 1977 představovala prohloubení harmonizace národní legislativy DPH jednotlivých členských států. Uvedla do souladu pravidla pro fungování DPH, jako například určení základu daně, daňových sazeb a subjektů daně. Zavedla zdaňování dovozu zboží a vrácení daně při vývozu u intrakomunitárních plnění, čímž dopomohla k daňové neutralitě na jednotném trhu. Dále upravila financování Společenství, která jsou založena na vlastních zdrojích. Šestá směrnice je považována za základní a nejdůležitější, protože byla 32krát novelizována a nakonec se stala součástí směrnice č. 2006/112/EC v roce 2006 a 1. 1. 2008 jí byla zcela nahrazená (Vančurová, Láchová, 2018).

Směrnice rady 2006/112/ES o společném systému daně z přidané hodnoty se stala účinnou 1. ledna roku 2007. Zahrnuje 15 hlav a 11 příloh, které upravují hlavně předmět daně, územní působnost, osoby, které jsou povinné k dani, základ daně, sazby daně, zdanitelná plnění, osvobození od daně a další (Vančurová, Láchová, 2018).

Osmá směrnice 79/1072/EHS, nebo vlastně Třináctá směrnice 86/560/EHS, se zabývá vrácením daně, těm osobám, které jsou mimo území Evropského společenství. Desátá směrnice 84/386/EHS dává do souladu místo zdanitelného plnění, týkající se pronájmu movitých věcí (Čížek, 2018).

Mělo dojít i k harmonizaci daňových sazeb, což se ukázalo jako nemožné. Proto neutralita daně z přidané hodnoty byla uvedena osvobozením vývozu do jiné členské země s nárokem na odpočet daně na vstupu a zdaněním v zemi dovozu (v zemi určení). Zboží bylo zatíženo stejnou sazbou daně. Princip země určení je dnes uplatňován při vývozech z EU do třetích zemí.

Další směrnici byla směrnice č. 91/680/EEC upravující zrušení daňových hranic uvnitř Evropských společenství. Zavedení jednotného trhu v roce 1993 mělo za následek přijetí přechodného režimu, který byl založen na principu země určení. Hlavním problémem byl počet daňových sazeb a jejich výše. Každý stát používal jiný počet sazeb v jiné výši, což způsobovalo značné problémy, jako například deformace konkurence. Proto byl definován základní model, který vymezoval dvě sazby. Sazba základní a sazba snížená. Směrnice č. 92/77/EEC vymezila minimální hodnoty sazeb DPH. Základní sazba DPH byla stanovena minimálně na 15% a výše snížené sazby byla minimálně 5% (Vančurová, Láchová, 2018). Roku 2016 byl přijat návrh směrnice Rady, který poskytoval členským státům možnost uplatňovat stejné sazby DPH na elektronické publikace, jako už uplatňují na tištěné publikace. Parlament tento návrh schválil v červnu roku 2017. Komise tento návrh reformy schválila

v lednu 2018. Hlavním účelem tohoto návrhu bylo, aby zvýšil flexibilitu členským státům a aby jim umožnil využívat snížené nulové sazby, které jsou již i v jiných členských státech (Evropský parlament, 2018).

Aby byl obchod a kontrola daně méně obtížná, bylo zavedeno daňové identifikační číslo, které obsahuje i kód země registrace daňového subjektu. Dále byl zaveden datový systém EU VIES, díky kterému mají daňové subjekty možnost ověřit si údaje o registraci obchodního partnera. Další novinkou byl kontrolní systém Intrastat, který ulehčil práci celním orgánům. Je založen na kontrole pohybu zboží prostřednictvím měsíčních statických hlášení, která dodává odběratel i dodavatel na vlastní zodpovědnost (Vančurová, Láchová, 2018).

Ke dni 1. 1. 2019 nabyla účinnosti novela zákona o DPH č. 283/2018 Sb., která upravuje datum uskutečnění pro zdanitelná plnění, která jsou zahájena v jednom roce a neukončené do 31.12. roku následujícího (§ 21 odst. 8), a to takovým způsobem, že se již nevztahuje na ex offio ustanovené advokáty a další osoby (v případech, kdy je odměna hrazená státem). Ačkoliv je změna účinná od 1. 1. 2019, v praxi bude mít vliv na DPH nejdříve až k datu 31.12. 2019. Ustanovení § 21 odst. 8 dále taky uvádí příklady, kdy je v určitém kalendářním roce přijata úplata (Běhounek, 2019).

Celkem důležité změny, týkající se Směrnice EU od DPH a příslušného provádějícího nařízení k této směrnici se staly účinné dne 1. 1. 2019. Finanční správa dne 2.1.2019 sdělila, že i přesto, že změny budou do zákona o DPH začleněny až daňovým balíčkem 2019 (účinné od 27. 3. 2019), je možné je použít již od 1.1.2019 a jejich použití je od 1.1.2019 ratifikováno samostatnými přechodnými ustanoveními, které obsahuje daňový balíček 2019 (body 4 a 16 Čl. VI. zákona 80/2019 Sb.). Jde hlavně o změny, které se týkají uplatnění DPH u služeb, které jsou poskytovány osobám nepovinným k dani a jsou usazeny v jiném členském státě (Běhounek, 2019).

Od 31.12. 2018 je ukončeno přechodné období, za které bylo možné uplatňovat DPH u společností, které neměly právní subjektivitu. Od 1. 1. 2019 je nezbytné, aby DPH bylo uplatňováno poněkud složitějším způsobem (Běhounek, 2019).

Dnem 1. 2. 2019 se stala účinná sazbová novela č. 6/2019 Sb, která přeřadila do 10% snížené sazby daně jízdné u pozemní a vodní hromadné pravidelné dopravy cestujících a jejich zavazadel s výjimkou osobní dopravy lyžařskými vleky (Běhounek, 2019).

Od 1. 4. 2019 nabývá účinnosti daňový balíček, který najdeme ve sbírce zákonů pod č. 80/2019 Sb., který přináší mnoho změn týkajících se DPH (Běhounek, 2019). Mezi

nejvýznamnější změny patří například změna ve výpočtu a zaokrouhlení DPH. DPH se již vypočítává pouze opravou shora jako 21% z celku a výpočet pomocí původního koeficientu se ruší. Výsledná daň se po novém zaokrouhluje striktně na haléře. Další změna se týká KH. Pro udělení nejvyšší pokuty nyní není nezbytné, aby byla splněna podmínka již obdržené jedné pokuty. V případě, že finanční úřad nevydá platební výměr nejpozději do 6 měsíců ode dne, kdy došlo k porušení povinnosti, povinnost uhradit pokutu zanikne. Ke změně došlo i při opravě základu daně. Změny se týkají opravy základu daně při nezaplacení ceny za zdanitelné plnění. Zároveň došlo k úpravě opravy uplatněného odpočtu daně u dlužníka. Změna nastala i v případě jednoho správního místa. Nyní je nezbytné postupovat podle pravidla, které určuje stát, ve kterém je subjekt k tomuto režimu registrován. Další změna se vztahuje k nároku na odpočet daně při registraci plátce. Osoba, která má povinnost k dani může při registraci uplatnit nárok na odpočet daně u dlouhodobého majetku v případě, že byl majetek pořízen v období šedesát po sobě jdoucích měsíců přede dnem, kdy se osoba mající povinnost k dani stala plátcem (Roučová, 2019).

Dne 1. 1. 2019 byla novelizována Směrnice 2006/112/ES o společném systému DPH. Došlo k novelizaci směrnice Rady (EU) 2016/1065, kterou se změnila směrnice o dani z přidané hodnoty v případě, že se jedná o zacházení s poukazy. Dále došlo k novelizaci směrnic Rady (EU) 2017/2455, kterou došlo ke změně směrnice 2006/112/ES a směrnice 2009/132/ ES, jestliže jde o jisté povinnosti týkající se DPH při poskytování služeb a prodej zboží na dálku (Běhounek, 2019).

Prováděcí nařízení Rady (EU) č. 282/ 2011, kterým se určí prováděcí opatření ke směrnici 2006/112/ES o společném systému DPH, je novelizováno nařízeními č. 2017/2459 a to ve věci státu usazení příjemce elektronicky poskytované služby a je účinné od 1. 1. 2019 (Běhounek, 2019).

Další změna účinná od 1. 1. 2019, je v elektronickém obchodování (směrnice 2017/2455 a nařízení 2017/2459). Jde o změny týkající se elektronických služeb a dalších služeb, které jsou poskytovány na dálku osobám, které nemají povinnost k dani. Od 1. 1. 2015 se poskytovatel uvedené služby stal identifikovanou osobou a bylo jeho povinností odvést DPH státu v místě, kde je zákazník usazen (např. polskou daň, pokud je zákazník usazen v Polsku). Od 1. 1. 2019 se může poskytovatel (nesmí překročit finanční limit) služby rozhodnout, jestli bude postupovat podle uvedeného modelu či uplatní českou daň. Omezující podmínkou je, že poskytovatel nesmí mít provozovnu v jiných členských státech. Prahová hodnota neboli finanční limit je částka 10 000 €/ kalendářní rok a vztahuje se na služby, které

jsou poskytované na dálku osobám, které nejsou povinné k dani do jiných členských států (limit nezahrnuje služby, které jsou poskytované osobám usazeným v ČR). Tento postup bylo také možné využívat již od 1. 1. 2019, přestože daňový balíček 2019 jej do zákona o DPH promítl až 27. 3. 2019 (Běhounek, 2019).

2.1.2 Princip DPH

Daň z přidané hodnoty je povinná daň ve všech státech Evropské unie. Daň se vybírá z každého procesu zpracování, ale jen z toho, co se ke statku v daném procesu zpracování přidává. Zdanění podléhá tedy jen přidaná hodnota (Vančurová, Láchová, 2018).

Technický problém může být to, co novou hodnotu tvoří. Jde hlavně o náklady, které souvisí s pracovní silou a přírážka ze zisku. Konkrétní vymezení nové hodnoty je obtížné a nákladné. To je důvod, proč se daň z přidané hodnoty stanovuje nepřímou. Každý subjekt daně musí zdanit svou veškerou produkci, tj. v ekonomice nakupovat jen s daní. Je ale možnost, aby si daňový subjekt daně, kterou odvede do státního rozpočtu, mohl snížit o tu, kterou sám zaplatil v cenách nákupu pro svoji produkci (Vančurová, Láchová, 2018).

Je nutné si uvědomit, že daň z přidané hodnoty funguje na úplně jiném principu, než ostatní daně, např. daň z příjmu, která se vybírá od poplatníka, tj. osoba, která je daní přímo zatížena. Proto lze stanovit základ daně a jednu daň za celé zdaňovací období. Daň z přidané hodnoty se vybírá prostřednictvím plátce. Ten daň vybírá od jiných osob ve výši svých prodejů. To je důvod, proč je daň nutno stanovit za každý jednotlivý prodej. Tento mechanismus si předvedeme na následujícím příkladu (Vančurová, Láchová, 2018).

Máme řetězec daňových subjektů ve výrobě a distribuci kabelek. Zemědělec vyrábí látky s předpokladem, že nebude potřebovat žádné vstupy. Látky od něho nakupuje výrobce kabelek, který kabelky prodává obchodníkovi a ten je prodá konečnému spotřebiteli. Cena látek bez daně činí 10 000 Kč. Zemědělec látky prodá za 11 000 Kč, protože cena daně bude 10% a částku 1 000 Kč odvede do státního rozpočtu. Výrobce kabelek nakoupí látky za 11 000 Kč. Bude moci tuto hodnotu snížit, jelikož jde o daň zaplacenou v ceně nákupu. Jeho náklad pak bude tvořit pouze částka 10 000 Kč. Výrobce se ale rozhodl, že by chtěl, aby na kabelkách, které budou z této látky vyrobeny, získal 30 000 Kč. Kabelky tedy prodá obchodníkovi se stejnou sazbou daně z přidané hodnoty (Vančurová, Láchová, 2018). Stručný přehled tohoto příkladu zobrazuje tabulka 2.1.

Tabulka 2. 1: Základní model daně z přidané hodnoty

	Nákupy=vstupy		Prodeje= výstupy		Odvede do SR
Článek	Cena bez daně	Daň	Cena bez daně	Daň	Rozdíl
Zemědělec	-	-	10 000	1000	1000
Výrobce	10000	1000	30000	3000	2000
Obchodník	30000	3000	40000	4000	1000
Celkem		4000		8000	4000

Zdroj: Vančurová, Láchová, (2018, s. 297), vlastní zpracování

Sám daň z přidané hodnoty odvede do státního rozpočtu v hodnotě, která se rovná rozdílu mezi daní, kterou mu v ceně kabelek uhradil obchodník, od kterého kabelky zakoupil (3 000 Kč) a daní, kterou uhradil v ceně kabelek (1 000 Kč). Jeho odvod bude ve výši 2 000 Kč (Vančurová, Láchová, 2018). Tento postup znázorňuje tabulka 2.2.

Tabulka 2. 2: Vlastní daň

Pořízení látek	11 000 Kč
DPH (zaplacen v ceně nákupu)	1 000 Kč
Tržby za prodané kabelky	30 000 Kč
Daň	3 000 Kč
Daň na vstupu	1000 Kč
Daň na výstupu	3 000 Kč
Vlastní daň (odvod do SR)	2 000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

Obchodník chce prodat kabelky za 33 000 Kč (včetně DPH v hodnotě 3 000 Kč) i po odečtení daně, kterou vybere pro stát. Prodá kabelky spotřebitelům za 44 000 Kč. Ti zaplatí DPH v hodnotě 4 000 Kč. Obchodník odečte daň z přidané hodnoty ve výši rozdílu mezi daní, kterou vybral v cenách kabelek- 4000 Kč a daní, která byla zaplacen v ceně jim

nakoupených kabelek- 3 000 Kč. Daň z přidané hodnoty, kterou odvede obchodník státu bude ve výši 1 000 Kč (Vančurová, Láchová, 2018).

Zde můžeme vidět, že systém zdaňování “přidané hodnoty” je založen na kopírování přidané hodnoty na každém stupni zpracování (Vančurová, Láchová, 2018). Stručné shrnutí zobrazuje tabulka 2.3.

Tabulka 2. 3: Daň do státního rozpočtu

Pořízení kabelek	33 000 Kč
DPH (zaplacené v ceně nákupu)	3 000 Kč
Tržby za prodané kabelky	44 000 Kč
DPH	4000 Kč
Daň na vstupu	3000 Kč
Daň na výstupu	4 000 Kč
Vlastní daň (odvod do SR)	1000 Kč

Zdroj: Vlastní zpracování

2.2 Definice základních pojmů

Pro budoucí plátce daně z přidané hodnoty je nutné, aby se orientovali a rozuměli alespoň základním pojmům, s kterými zákon o DPH pracuje.

Daňovou povinností rozumíme všechna práva a povinnosti subjektu, které se vztahují k dani. Daňová povinnost vzniká v okamžiku, kdy nastanou skutečnosti, které zákon vymezuje jako předmět daně anebo skutečnosti tuto povinnost zakládající. Daň je plněním peněžitým (Kuneš, Vondrák, 2018).

Daní na výstupu je daň, která je uplatněná plátcem za období zdanitelné podle zákona o DPH § 13 až § 20 (dodání zboží, poskytnutí služby, pořízení zboží z jiného členského státu, zjednodušený postup při dodání zboží uvnitř území Evropské unie formou třístranného obchodu, dodání a pořízení nových dopravních prostředků uvnitř území Evropské unie, dovoz zboží) anebo za přijaté platby, které se vztahují k tomuto plnění (Kuneš, Vondrák, 2018). Vzorec pro výpočet daně na výstupu je následující:

$$\text{daň na výstupu} = \text{úplata} \cdot \text{koefficient}, \quad (2.1)$$

kde úplatou rozumíme peněžní částku za plnění a koeficient, který je určený dle zákona (Kuneš, Vondrák, 2018). Tento koeficient je zmíněn v kapitole 2.2.3 Sazba daně.

Odpočet daně na vstupu § 72 ZDPH je daň uplatněná u přijatého zdanitelného plnění (zboží, služba) (Kuneš, Vondrák, 2018).

Nadměrným odpočtem § 4 ZDPH se rozumí daň, kterou tvoří rozdíl mezi daní na výstupu a odpočtem daně za zdaňovací období v tom případě, když daň na výstupu je nižší než odpočet daně (tzn. daň představuje i nadměrný odpočet) (Kuneš, Vondrák, 2018).

Vlastní daň vznikne v případě, že daň na výstupu bude vyšší, než daň na vstupu (Kuneš, Vondrák, 2018).

Daň na výstupu § 4 ZDPH je povinnost zaplatit daň. Daň na vstupu představuje právo nárokovat odpočet od státu (Kuneš, Vondrák, 2018).

Povinností plátce § 6 ZDPH je odvést státu vlastní daň, která představuje výsledek zdaňovacího období neboli rozdíl mezi daní na výstupu a daní na vstupu (Kuneš, Vondrák, 2018). Jednoduchý příklad na vlastní daň je zobrazen v tabulce 2.4.

Příklad:

Tabulka 2. 4: Příklad na vlastní daň

Tržby z prodeje zboží	10 000 Kč
DPH	2 100 Kč
Pořízení služby	2000 Kč
DPH	420 Kč
Daň na výstupu	2100 Kč
Daň na vstupu	420 Kč
Vlastní daň	1680 Kč

Zdroj: Kuneš, Vondrák (2018, s. 13), vlastní zpracování

Osoba registrovaná k dani je osoba, které bylo přiděleno daňové identifikační číslo pro obchodování mezi členskými státy (Kuneš, Vondrák, 2018).

Daňové identifikační číslo (DIČ) je kód země (CZ) a kmenová část tvořená obecným identifikátorem. Např. DIČ CZ545482. U PO považujeme kmenové číslo za tzv. identifikační číslo (IČ). Tohle číslo je přidělováno Českým statistickým úřadem (Jánošíková a kol., 2014).

Osvobozená osoba § 108 ZDPH osoba, mající povinnost k dani se sídlem nebo provozovnou v jiném členském státě a v tomto členském státě je osobou, která má obdobné postavení jako osoba povinná k dani, jejíž sídlo je v tuzemsku a není plátcem. Například to může být polský podnikatel, který není plátcem v Polsku (Jánošíková a kol., 2014).

Osoba povinná k dani dle § 5 ZDPH je osoba fyzická a právnická osoba, jejíž činnost nebyla založena nebo zřízena kvůli podnikání, jestliže provozuje ekonomické činnosti (Jánošíková a kol., 2014).

Je důležité vědět, co si pod ekonomickou činností § 5 ZDPH představit. Směrnice o DPH vymezuje pojem „ekonomická činnost“ jako velmi obsáhlý, mající naprosto objektivní charakter a jednotlivé činnosti musí být posuzované jako takové, bez ohledu na účel či výsledky. Ekonomická činnost může mít několik po sobě jdoucích transakcí, jako např. přípravné kroky vedoucí k určitým aktivitám nebo pořízení majetku, který je spojen s těmito transakcemi. I tyto úkony musíme posuzovat jako činnost ekonomickou. Jedná se o soustavnou činnost výrobců, obchodníků a osob poskytujících služby za účelem získávání pravidelného příjmu. Osoba povinná k dani, která se stane plátcem daně, může uplatňovat odpočet z daně i z přijatých plnění, která se uskutečňují v rámci přípravných fází k následující podnikatelské činnosti. Ekonomickou činností rozumíme i vynakládání nákladů, přípravné práce předcházející následné uskutečnění ekonomické činnosti (nájem prostorů, nákup zboží, zásob, různé služby atd.) (Vondrák, Kuneš, 2018).

Pod pojmem soustavná činnost si můžeme představit nejenom činnost nepřetržitou a trvalou, ale i např. činnost sezónní nebo taky poskytovanou s nějakými přestávkami. Předpoklad soustavnosti má za požadavek opakování jednotlivých jednání, které jsou záměrné.

Plátce daně je podle § 6 ZDPH osoba povinná k dani mající sídlo v tuzemsku, jejíž obrat nebyl větší než 1 mil. Kč za nejvýše 12 bezprostředně předcházejících po sobě jdoucích kalendářních měsíců. Proto je její povinností zpětně kontrolovat, jestli obrat 1 mil. Kč za posledních 12 po sobě jdoucích měsíců nepřekročila. Jedná se o osobu, která pod vlastní majetkovou odpovědností odvádí správci daň vybranou od poplatníků nebo sraženou poplatníkům. Výjimku tvoří osoby, které uskutečňují pouze plnění, která jsou osvobozena od

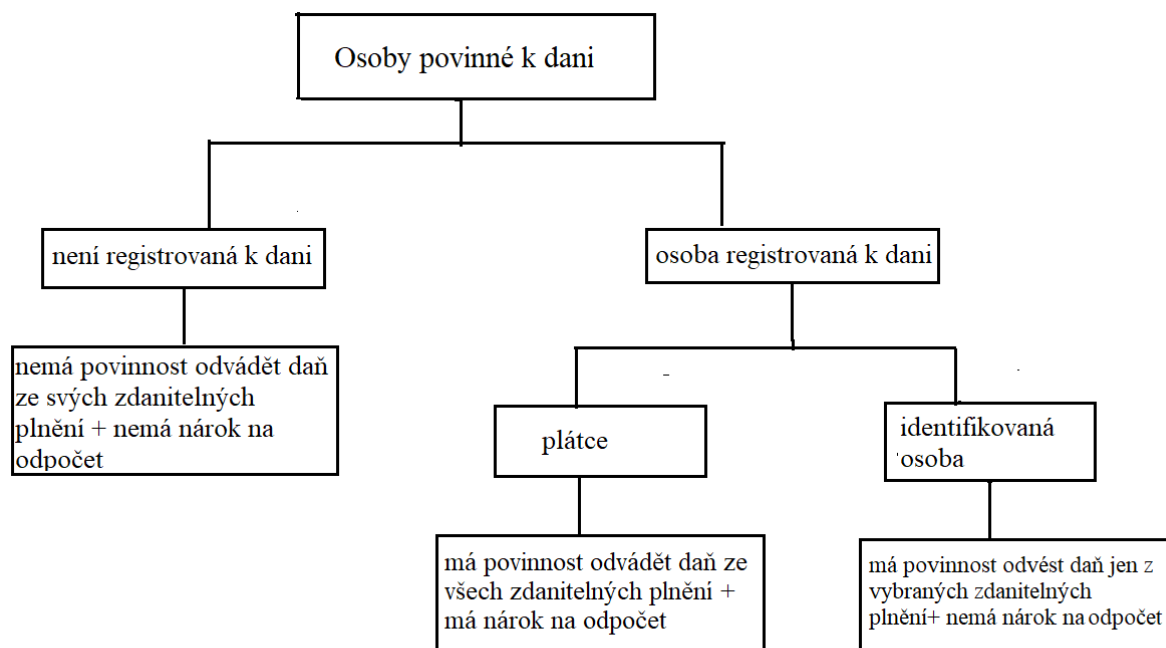
daně bez nároku na odpočet daně. Plátce se stává prvním dnem druhého měsíce následujícího po měsíci, ve kterém byl překročen stanovený obrat (1mil. Kč). Příklad: OPD překročí obrat v únoru 2019. Do 15. 3. 2019 je její povinností podat přihlášku k registraci. Od 1. 4. 2019 se stává plátcem (Jánošíková a kol., 2014).

Identifikovanou osobou § 6 ZDPH se rozumí ta, co má povinnost k dani a má sídlo nebo provozovnu v tuzemsku, jejíž obrat pro povinnou registraci nepřesáhl 1 mil. Kč, ale zákon stanovuje jisté podmínky, podle kterých se osoba, která je povinná k dani plátcem nestává, ale stává se identifikovanou osobou. Jde o plnění, která souvisí s uskutečněnými nebo přijatými plněními ze zemí EU. Jde o to, že identifikovaná osoba přizná a platí daň za poskytovatele služeb z jiného členského státu nebo ze třetí země nebo od dodavatele zboží, který má sídlo v jiném členském státu a nárok na odpočet nesmí uplatnit. Pro tuzemsko je stále neplátce (Jánošíková a kol., 2014).

Kalendářní měsíc je základním zdaňovacím obdobím § 99 ZDPH. Mohou ale nastat případy, že zdaňovací období bude jiné. Pokud plátce splní podmínky (jeho obrat za předcházející kalendářní rok nedosáhl 10 000 000 Kč), může se rozhodnout, že jeho zdaňovacím obdobím bude kalendářní čtvrtletí. Za své zdaňovací období může plátce určit kalendářní měsíc, v případě, že jeho obrat za předcházející kalendářní rok dosáhl 10 000 000 Kč (Jánošíková a kol., 2014).

Provozovna § 4 ZDPH je organizační složka osoby povinné k dani, která může uskutečňovat dodání zboží nebo služby, protože je dost stálá a má vyhovující personální a technické zdroje. Jde o místo se stálým personálním i materiálním vybavením, ze kterého provozovna aktivně vykonává svou ekonomickou činnost. Má prvky samostatnosti. V její kompetenci je dělat rozhodnutí, uzavírat smlouvy, činit plnění a přijímat plnění. Pokud splňuje podmínky, tak může být plátcem daně či identifikovanou osobou (Kuneš, Vondrák, 2018).

Obrázek 2. 1: Třídění osob povinných k dani



Zdroj: Vančurová, Láchová (2018, s. 305)

2.2.1 Předmět daně § 2 ZDPH

Zákon o DPH v ustanovení § 2 ZDPH informuje o plnění, jenž jsou předmětem daně:

- Dodání zboží za úplatu, kterou dodá osoba, jenž má povinnost k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti mající místo plnění v tuzemsku,
- poskytnutí služby za úplatu osobou, která je povinná k dani v rámci uskutečňování ekonomické činnosti s plněním v tuzemsku,
- zboží uskutečněné v tuzemsku za úplatu z jiného členského státu osobou, jenž má povinnost k dani v rámci provozování ekonomické činnosti nebo PO, která povinnost k dani nemá
- pořízení dopravního prostředku za úplatu, z jiného členského státu osobou, která není povinná k dani
- dovoz zboží, jenž má místo plnění v tuzemsku (Kuneš, Vondrák, 2018).

2.2.2 Základ daně § 36 ZDPH

Za základ daně považuje zákon vše, co jako úplatu obdržel nebo má obdržet plátce za uskutečněné zdanitelné plnění od osoby, pro kterou bylo toto zdanitelné plnění uskutečněno anebo od osoby třetí, bez daně za toto zdanitelné plnění. V případě přijetí platby předtím, než je zdanitelné plnění uskutečněno, je částka přijaté platby snížena o hodnotu daně (Jánošíková a kol., 2014).

Při dovozu zboží je do daně zahrnuto clo, poplatky a dávky, spotřební daň i dotace k ceně nebo vedlejší výdaje, které zahrnují např. balné, pojištění, cenu přepravného (Jánošíková a kol., 2014). Základ daně vypočítáme podle následujícího vzorce:

$$\text{základ daně} = \text{úplata} - \text{daň na výstupu}, \quad (2.2)$$

kde úplatou rozumíme peněžní částku za plnění a daň na výstupu se vypočítá pomocí vzorce 2.1. Jestliže je určena celková cena nebo hodnota za uskutečněná plnění, která zahrnuje dodání zboží, převod nemovité věci či poskytnutí služby s různými sazbami nebo osvobozené od daně, tak je základ daně stanoven za jednotlivá plnění v poměrné výši, která je v souladu poměru cen, které byly stanoveny dle zvláštního právního předpisu za jednotlivá plnění k celkovému součtu těchto zjištěných cen. Následná celková cena či hodnota je považována za částku, jenž obsahuje daň (Jánošíková a kol., 2014).

Př.: Plátce, firma Zahradnictví Katka, s.r.o., uzavře na fakturu dodání zahradního nábytku, jehož celková hodnota je 1 000 000 Kč. Před dodáním zboží žádá zálohu ve výši 500 000 Kč včetně DPH. Jelikož v případě dodání zahradního nábytku jde o zdanitelné plnění, z čehož vyplývá plátcí povinnost přiznat daň i z přijaté zálohy, stanoví se u této zálohy základ daně, takže z celkové částky odečte DPH. Nejvýhodnější způsob je stanovit v platebních podmínkách u zálohy již základ daně i daň (Jánošíková a kol., 2014). Výpočet daně na výstupu provedeme pomocí vzorce 2.1 a výpočet základu daně dle vzorce 2.2.

Tabulka 2. 5: Výpočet daně

	Výpočet	Kč
Daň na výstupu	$500\,000 \cdot (21/121)$	86 777
Základ daně	$500\,000 - 86\,777$	413 223

Zdroj: Kuneš, Vondrák (2018, s. 105), vlastní zpracování

2.2.3 Sazba daně § 47 ZDPH

V České republice se podle ustanovení § 47 odst. 1 ZDPH u zdanitelných plnění nebo přijaté úplaty používá základní sazba daně, která je výši 21 % (Kuneš, Vondrák, 2018).

První snížená sazba je 15% a druhá snížená sazba daně je ve výši 10%. V § 47 je uvedeno u mnoha plnění “pokud zákon nestanoví jinak”. Může tak být stanoveno ve speciálních ustanoveních, která jsou upřednostňována před obecným § 47 (např. § 48, § 49 atd.) (Kuneš, Vondrák, 2018).

Pro výpočet daně z úplaty za zdanitelné plnění včetně daně postupuje plátce dle § 37 odst. 2. A to takovým způsobem, že vynásobí celkovou úplatu za zdanitelná plnění, která je včetně daně a koeficientu, a činí:

- základní sazbu daně 0,1736 (21 : 121),
- první sníženou sazbu daně 0,1304 (15 : 115),
- druhou sníženou sazbu daně 0,0909 (10 : 110).

Koeficient je zaokrouhlen na čtyři desetinná místa (Kuneš, Vondrák, 2018).

Daň u dodání zboží a poskytnutí služby stanoví § 37 ZDPH a lze jí vypočítat dvěma možnými způsoby. Výpočet můžeme provést buď shora z úplaty včetně daně (§ 37 odst. 2 ZDPH), anebo zdola, ze základu daně (§ 37 odst. 1 ZDPH). U obou možností můžeme daň zaokrouhlit na celé koruny (Hlinková, 2016).

$$\text{Výpočet daně shora} = \text{úplata včetně daně} \cdot \text{koeficient}, \quad (2.3)$$

$$\text{Výpočet daně zdola} = \text{základ daně} \cdot \text{sazba daně}. \quad (2.4).$$

Základní sazba daně se uplatňuje u zboží a služeb a taky u nemovitých věcí a služeb jako jsou stavební a montážní práce. Snížená sazba daně se uplatňuje u zboží, které je uvedené v příloze zákona, jedná se např. o potraviny, zdravotnické potřeby nebo knihy (Kuneš, Vondrák, 2018).

Objevují se i výjimky, týkající se bytové výstavby, u staveb pro sociální bydlení a převod nemovitých věcí.

- Snížená sazba daně se uplatní v případě poskytnutí stavebních či montážních prací, které jsou spojeny se změnou dokončeného bytového domu, rodinného domu nebo bytu, zahrnující i příslušenství a potřebné opravy.

- U staveb u bytové výstavby a sociálního bydlení – u bytového domu, rodinného domu a bytu se používá zvláštní režim – snížená sazba.
- Základní sazba se uplatňuje u převodu nemovitých věcí (pozemek, jiné nemovité věci), může nastat případ, že bude osvobozen a to v případě uplynutí pěti let kolaudace (Kuneš, Vondrák, 2018).

V některých případech může být obtížné určit sazbu daně. Existuje proto možnost podat žádost u Generálního finančního ředitelství o závazné posouzení daně u zdanitelných plnění (Kuneš, Vondrák, 2018). Tabulka 2.6 zobrazuje, jak se v čase vyvíjely sazby DPH v České republice.

Tabulka 2. 6: Vývoj sazeb DPH v ČR

Období		Sazby daně	
Od	Do	Základní	Snížená
1.1. 1993	31.12. 1994	23	5
1.1. 1995	30.4. 2004	22	5
1.5. 2004	31.12. 2007	19	5
1.1.2008	31.12. 2009	19	9
1.1. 2010	31.12. 2011	20	10
1.1.2012	31.12. 2012	20	14
1.1.2013	31.12. 2014	21	15
Od 1. 1. 2015	Doposud	21	15 a 10

Zdroj: Kuneš, Vondrák (2018, s. 135)

2.2.4 Plnění daně §2 ZDPH

Ustanovení § 2 ZDPH je základním ustanovením zákona, jenž vymezují transakce, která jsou předmětem daně. Dva obchodní partneři musí mít mezi sebou uzavřený smluvní svazek, musí existovat vůle poskytnout službu nebo dodat zboží na jedné straně a službu nebo zboží převzít na druhé straně. Z tohoto důvodu za předmět daně nemůžeme považovat např. újmu způsobenou druhé osobě nebo prokázanou a doloženou krádež zboží a další.

Za předmět daně považujeme plnění, která jsou v souladu se základními podmínkami. Plnění je uskutečňováno:

- za úplatu,
- osobou mající povinnost k dani, která jedná jako taková,
- v rámci uskutečňování ekonomické činnosti,
- s místem, které se nachází v tuzemsku (Kuneš, Vondrák, 2018).

V ustanovení § 7 až § 12 ZDPH najdeme definici místa plnění, které je klíčové. Je definováno nikoli podle toho, kde se transakce uskutečnění, ale podle právní fikce. Z tohoto důvodu jasně vyplývá, že předmětem daně může být jen plnění, které má místo uskutečnění plnění v České republice (Kuneš, Vondrák, 2018).

2.2.5 Osoby povinné k dani definuje § 5 ZDPH

Pojem „úplata“ nalezneme v § 4 odst. 1 písm. a) ZDPH a je důležité, aby se úplata pokaždé vázala ke konkrétnímu plnění. To může být někdy problematické hlavně při poskytování služeb. Někdy i plnění, která jsou bezúplatná, zařazujeme ke zdanitelným plněním. Tyto výjimky definuje přesněji zákon o DPH. Úplatu lze definovat jako částku v peněžních prostředcích, nebo hodnotu nepeněžitého plnění, které jsou poskytnuty v přímé souvislosti s plněním (Kuneš, Vondrák, 2018).

Podmínka uskutečňování plnění „v rámci ekonomické činnosti“ poskytuje jistotu plátce, že činnost, kterou provozuje, mimo ekonomickou činnost, není předmětem daně. Může se jednat například o činnosti v rámci volného času, nebo nějaké kusy oblečení ze šatní skříně, které nenosím a chci je prodat atd. (Kuneš, Vondrák, 2018).

2.2.6 Plnění, jenž nejsou předmětem daně § 2 ZDPH

§ 2a ZDPH vymezuje specifické podmínky:

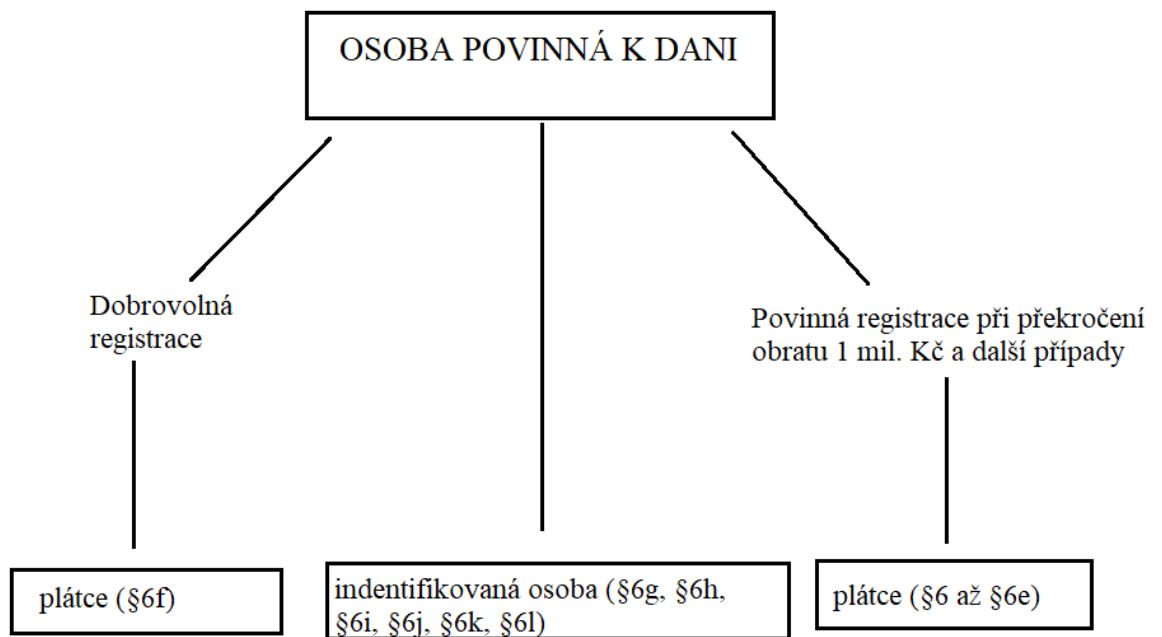
- Za předmět daně se nepovažuje pořízení zboží z jiného členského státu, jestliže dodání bylo od daně osvobozeno dle § 68 ZDPH v tuzemsku (např. dodání zboží pro letadla a lodě anebo služby, které jsou spjaté s námořními loděmi či letadly).
- V případě, že se jde o dodání zboží, jenž je předmětem daně a využívá zvláštního režimu.

- Jestliže osoba, která je uvedena v § 2a odst. 2 písm. b) ZDPH uskutečňuje pořízení zboží, jehož celková hodnota za běžné období, či bezprostředně předcházejících 12 kalendářních měsíců není větší, než hodnota 326 000 Kč z jiného členského státu, nepovažujeme toto pořízení za předmět daně (Kuneš, Vondrák, 2018).

Předcházející podmínka se vztahuje na osoby, které pořizují zboží do částky 326 000 Kč:

- Osoba mající sídlo v tuzemsku, není plátce, ale je povinná k dani,
- osoba, osvobozena od daně plátcem není,
- povinná osoba k dani, která uskutečňuje pouze ta plnění, která jsou od daně osvobozena a nemají nárok na odpočet daně,
- PO nemá povinnost k dani (Kuneš, Vondrák, 2018).

Obrázek 2. 2: Grafické znázornění podmínek pro registraci DPH



Zdroj: Kuneš, Vondrák (2018, s. 34)

2.2.7 Osvobození od daně bez nároku na odpočet § 51 ZDPH

Jestliže budou splněny dané podmínky, jsou od daně bez nároku na odpočet osvobozena plnění, která nalezneme uvedená níže:

- základní poštovní služby a dodání poštovních známek,
- výchova a vzdělávání,
- zdravotní služby a dodání zdravotního zboží,
- sociální pomoc,
- provozování hazardních her,
- ostatní plnění, která jsou osvobozena od daně a nemají nárok na odpočet,
- dodání zboží, které bylo použito pro plnění osvobozená od daně bez nároku na odpočet daně, a zboží, u něhož nemá plátce nárok na odpočet daně (Jánošíková a kol., 2014).

2.2.8 Osvobozená od daně s nárokem na odpočet daně § 63 ZDPH

Při splnění podmínek jsou od daně s nárokem na odpočet daně osvobozena následující plnění:

- dodání do státu jiného než členského,
- pořízení zboží z jiného členského státu,
- vývoz zboží,
- poskytnutí služby do třetí země,
- osvobození ve zvláštních případech,
- přeprava osob,
- přeprava a služby, které jsou přímo vázané na dovoz a vývoz zboží (Jánošíková a kol., 2014).

U těchto plnění, která mají nárok na odpočet daně, existuje povinnost přiznat uskutečnění tohoto plnění ke dni, jež bylo uskutečněno, nebo ke dni přijetí platby. Upřednostňuje se plnění, které nastane dříve. Toto plnění osvobozené od daně s nárokem na odpočet daně má plátce povinnost uvést do daňového přiznání za zdaňovací období, ve kterém vznikla povinnost přiznat toto plnění (Jánošíková a kol., 2014).

2.2.9 Nárok na odpočet daně

Nárok na odpočet daně vzniká plátcí, jestliže jeho přijatá zdanitelná plnění užívá pro provozování své ekonomické činnosti. Pokud plátce svá přijatá zdanitelná plnění využije i na jiná plnění, než na které má nárok na odpočet daně, tak je jeho povinností krátit odpočet daně.

Plátce má nárok na odpočet daně nejenom pro své ekonomické činnosti, ale i na účely, které s jeho ekonomickou činností souvisí, ale pouze v takové výši, která odpovídá rozsahu použití pro ekonomickou činnost. Nárok na odpočet daně se prokazuje daňovým dokladem, který obsahuje všechny potřebné náležitosti. Doklad musí být evidován v evidenci pro daňové účely (Jánošíková a kol., 2014).

U přijatých zdanitelných plnění, která plátce použije k uskutečnění plnění osvobozených od daně bez nároku na odpočet daně, nárok na uplatnění odpočtu daně není. Nárok na odpočet daně nemá plátce ani u přijatých zdanitelných plnění, která jsou použita za účelem reprezentace. U přijatých zdanitelných plnění, z kterých vyplývá povinnost plátce krátit odpočet daně, se určitá část nároku na odpočet daně vypočítá jako součin daně na vstupu u krácených plnění za příslušné zdaňovací období a koeficientu. Koeficient se počítá podle následujícího vzorce:

$$\text{vypořádací koeficient} = \frac{\sum \text{UP, u kterých má plátce nárok na odpočet daně}}{\sum \text{UP včetně osvobozených od daně bez nároku na odpočet}}, \quad (2.5)$$

kde jde o podíl sumy všech plátcem uskutečněných plnění s nárokem na odpočet k sumě veškerých plátcem uskutečněných plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet i bez nároku na odpočet daně. Při výpočtu koeficientu nezapočítáváme následující:

- prodej dlouhodobého hmotného i dlouhodobého nehmotného majetku, který byl používán plátcem pro svou ekonomickou činnost,
- finanční činnosti, pokud se jednalo o výjimečnou nebo vedlejší činnost plátce,
- příležitostná dodávka věci nemovité, pacht i nájem (Jánošíková a kol., 2014).

Vypořádání nároku na odpočet daně u krácených plnění za všechny zdaňovací období kalendářního roku se provádí vždy po skončení příslušného kalendářního roku. Jestliže tak stanoví zákon, je povinností plátce použít institut výpočtu odpočtu v poměrné výši, vyrovnávání daně a úpravu odpočtu daně. Jde o případy, kdy plátce využije své ekonomické činnosti pro účely jiné, než ty, které byly zohledněny při uplatnění původního odpočtu anebo pokud dojde ke změně rozsahu využití majetku (Jánošíková a kol., 2014).

2.2.10 Splatnost daně a evidence DPH

Plátcovou povinností je podat daňové přiznání na tiskopisu předepsaném Ministerstvem financí (i v případě, že mu nevznikla daňová povinnost) a to do 25 dnů po skončení zdaňovacího období (Jánošíková a kol., 2014).

Povinností každého plátce je vést evidenci pro účely zákona o DPH, která slouží k prokázání, že uvedené údaje na daňovém přiznání jsou totožné se skutečnými. Evidence DPH je základním podkladem pro sestavení daňového přiznání. Plátce daně musí vést v evidenci pro účely DPH následující:

- Přehled uskutečněných plnění, ať už ty osvobozené od daně nebo ty, které nejsou předmětem daně,
- přehled o obchodním majetku (Kuneš, Vondrák, 2018).

V případě plátců, kteří jsou společníky totožné společnosti, je povinností vést evidenci DPH za činnost, pro kterou se sdružili, odděleně. Evidenci vede za celou společnost jeden určený společník, který ve jménu společnosti plní všechny povinnosti a uplatňuje práva, která vyplývají ze zákona pro ostatní společníky (Kuneš, Vondrák, 2018).

Daňový doklad § 26 ZDPH slouží jako potvrzení nároku na odpočet daně a pro správce často jako jediný formální důkazní prostředek a proto je to velice důležitý dokument. Může ho vystavit plátce anebo osoba, která je povinná k dani. Je možné mít daňový doklad v listinné i elektronické podobě. V dnešní době je častěji upřednostňována forma elektronická. Správnost údajů a vyhotovení v určité lhůtě, která je v současné době 15 dní ode dne, kdy vznikla povinnost přiznat daň nebo přiznat uskutečnění plnění, má zodpovědná osoba, která plnění uskutečňuje (Kuneš, Vondrák, 2018).

Jednotlivé náležitosti, které musí daňový doklad obsahovat, jsou uvedeny v zákoně. Jde například o označení osob, které uskutečňují plnění nebo jméno, DIČ osoby, které uskutečňují plnění, evidenční číslo daňového dokladu, rozsah a předmět plnění, základ daně, sazba daně apod. Vystavit souhrnný daňový doklad má právo osoba, která provozuje několik samostatných zdanitelných plnění nebo plnění osvobozených od daně s nárokem na odpočet pro jednu osobu, anebo pokud nastane situace, kdy byla přijata jedna či více úplat, ze kterých vznikla povinnost přiznat daň, v jednom kalendářním měsíci od odběratele. Vystavit souhrnný daňový doklad je možné i v takovém případě, kdy se jedná o jedno zdanitelné plnění, jestliže jedna nebo více úplat za toto zdanitelné plnění byla přijatá ještě před uskutečněním tohoto

plnění v totožném kalendářním měsíci, ve kterém bylo plnění pro jednu osobu uskutečněno (Jánošíková a kol., 2014).

Povinnost podat souhrnné hlášení o dodání zboží do jiného členského státu má plátce (dodavatel), který dodal zboží do jiného členského státu a to osobě, která je registrována k dani, ale v jiném členském státě. Jde vlastně o kontrolu pohybu zboží a poskytování služeb v rámci EU. Souhrnné hlášení se podává na tiskopisu vydaném Ministerstvem financí. Udává se do něj také přemístění obchodního majetku pro účely uskutečňování jeho ekonomických činností do jiného členského státu. Také se zde zapisují informace ohledně poskytnutých služeb s místem plnění v jiném členském státě. Hodnota dodaného zboží se uvádí v české měně. Souhrnné hlášení je možné podat pouze elektronicky a to do 25. dne po skončení kalendářního měsíce (pokud poskytuje služby, tak měsíčně nebo čtvrtletně). I identifikovaná osoba má povinnost podat souhrnné hlášení, jestliže poskytla služby v jiném členském státě osobě registrované k dani v jiném členském státě (Jánošíková a kol., 2014).

Daňové přiznání má plátce povinnost podávat stále. Identifikovaná osoba má povinnost podávat daňové přiznání v případě, že ji vznikne povinnost daň přiznat (Jánošíková a kol., 2014). Za samozřejmost se považuje podat daňové přiznání i v případě, že je „nulové“. Což znamená, že i když plátce neviduje žádná přijatá a uskutečněná plnění musí v řádném termínu odevzdat daňové přiznání (Ambrož, 2011).

3 Daňový únik a typy daňových úniků

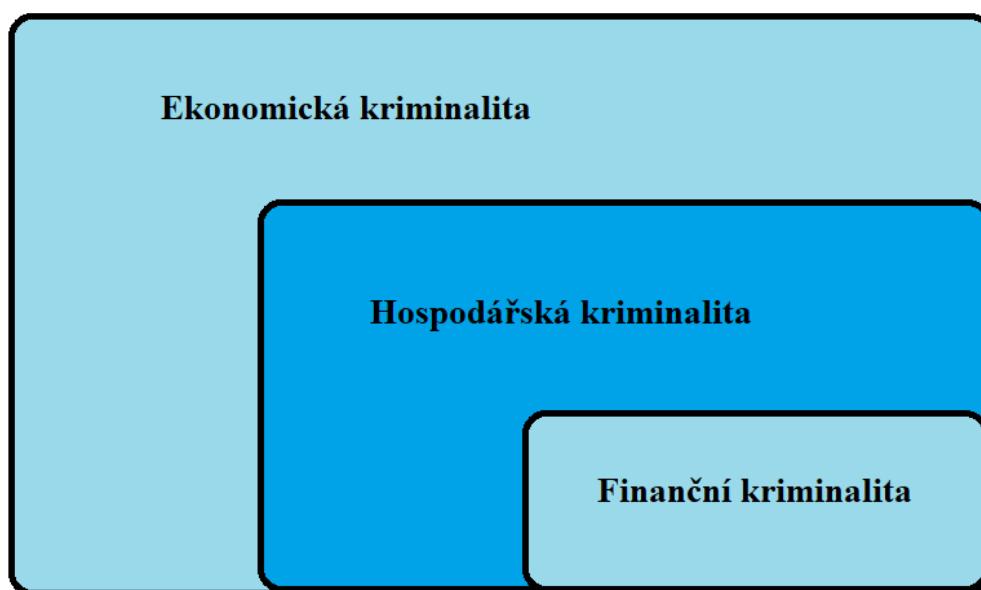
V této kapitole se budu věnovat daňovým únikům a typům daňových úniků. Popíšu různé druhy daňových úniků a k některým uvedu příklady.

3.1 Daňová kriminalita

Existuje spousta literatury, která se zabývá tímto druhem kriminality a při definici jsou využívány různé pojmy. Hospodářská (ekonomická) kriminalita či trestná činnost jsou pojmy, s kterými se setkáváme nejčastěji. Mnohdy lze narazit i na termín „kriminalita bílých límečků“. V této oblasti může panovat mnohdy určitý zmatek týkající se terminologie, způsobený rozdílným chápáním, z tohoto důvodu je značně potřebné tyto pojmy správně definovat a vymezit (Kubíková, 2014).

Trestná činnost daňová je zahrnuta ve skupině hospodářské trestné činnosti. Tyto trestné činy významně ovlivňují obsah trestního zákona. Daňová kriminalita byla zaznamenána již před zásadní změnou daňového systému, který byl proveden v roce 1993, takže ji rozhodně nelze označit za novou záležitost. Daňová změna v roce 1993 se sebou přinesla nové formy i metody týkající se páchaní daňových úniků. Značný množství nárůst daňových subjektů byl zaznamenán po roce 1989, což bylo příčinou nižší přehlednosti a taky vytvoření příležitostí pro pachatele (Kubíková, 2014).

Obrázek 3. 1: Definice ekonomické kriminality



Zdroj: Kubíková (2014, s. 19)

3.2 Daňový únik

Daňový únik můžeme vymezit jako protiprávní jednání jistého daňového subjektu, který jedná za účelem neoprávněného zkrácení své daňové povinnosti. Daňový únik může mít mnoho forem a často i mezinárodní charakter. V českém právním řádu je jediným mantinelem zákon č. 40/2009 Sb., trestní zákoník, ve znění pozdějších předpisů. Ve zmíněném zákoně však najdeme pouze část případů, které lze označit za daňový únik (Šilarová, 2017). Dopouštění se daňových úniků je jeden z mnoha faktorů existence šedé ekonomiky (Vonková, 2015).

3.2.1 Legální daňový únik

Tento pojem představuje způsob vyhnutí se daňové povinnosti bez porušení zákona. Jedná se o jistou daňovou úlevu, kterou je možné provést třemi způsoby (Karásková, 2011).

V případě, kdy je poplatník zatížen nadměrným daňovým zatížením, se může zdržet zdanitelné činnosti. To je situace, kdy je míra zdanění tak velká, že poplatník upřednostní volný čas před prací. Takže se jedná o případ, kdy se vyhne daňové povinnosti tak, že zdanitelnou práci nahradí volným časem, který dani nepodléhá. Další možností je využít ty daňové úlevy, které daňový zákon upravuje ve formě zvýhodnění daňového režimu. K vyhnutí se daňové povinnosti může taky dojít tehdy, kdy poplatník záměrně hledá mezery v daňovém zákoně. Zde záleží na obratnosti poplatníka. Legální daňový únik je tedy jisté vyhýbání se daňové povinnosti, často taky balancování na hraně zákona. Jednání se však pohybuje vždy v mezích zákona, takže ho nelze nazvat nelegálním (Karásková, 2011).

3.2.2 Nelegální daňový únik

Nelegální daňový únik je považován za protiprávní činnost, za kterou může být daňový subjekt postižen. Trest je závislý na výši neodvedené daně a taky zda bylo neodvedení daně úmyslné či neúmyslné. Neúmyslného daňového úniku se může pachatel dopustit při nedostatečné znalosti daňové zákona či jeho nepochopením anebo i z nepozornosti. V případě úmyslného daňového úniku, jehož důsledkem je mnohem větší krácení rozpočtového příjmu, může jít o trestný čin zkrácení daně nebo jiný trestný čin obdobného typu (Vonková, 2015).

V rámci těchto nelegálních daňových úniků je nezbytné, abychom si vymezili hranice škody. Škoda nikoli nepatrná zahrnuje škodu, dosahující částky nejméně 5 000 Kč. Škoda

nikoli malá nastává, pokud škoda dosahuje částky nejméně 25 000 Kč. O větší škodě hovoříme, v případě, že škoda dosahuje částky alespoň 50 000 Kč. Značná škoda nastává, když škoda dosáhne nejméně částky 500 000 Kč a škoda velkého rozsahu je škoda, která dosáhla částky nejméně 5 000 000 Kč (Kubíková, 2014).

3.2.3 Příčiny vzniku daňového úniku a kritická místa vzniku

Příčin vzniku daňových úniků existuje nespočet. Mezi nejčastější příčiny patří vysoké daňové zatížení nebo mnohdy příliš složité daňové zákony. Co se týče zlepšení výběru daní je velmi důležitá dobrá legislativa, správa daní a taky morálka a finanční gramotnost obyvatel. Česká republika má velmi vysoký počet poslanců, senátorů a jiných politiků s ohledem na její velikost. Zákony jsou velmi často měněny a to především z důvodů, že mnohdy vznikají na poslední chvíli a jsou neúplné a nedokonalé. Dalším závažným problémem je existence tzv. „Bílých koní“ (Kubíková, 2014).

Za bílé koně jsou považovány osoby, které mají svou identitou krýt pachatele, který skutečně spáchal trestnou činnost. Takové osoby jsou často k tomuto jednání donuceny nebo se může jednat o osoby, které jsou naivní a nevzdělané, nebo osoby bez majetku, jenž ani nemusí tušit, že se účastní na páchání trestné činnosti. V minulosti bylo časté, že na tuto roli byli najímání cizinci (především Ukrajinci), v současné době jsou to nejčastěji bezdomovci, narkomani či nezaměstnaní anebo takoví lidé, kteří nutně potřebují peníze. Jediné, co se po těchto lidech žádá je, aby měli způsobilost k právním úkonům. Jsou využíváni při daňových podvodech, na podvodech s dotacemi, při praní špinavých peněz nebo taky často bývají využíváni k registraci, jako podnikatelé při neplacení fiktivních faktur za odebrané zboží. Bílý kůň ale nemusí být pouze jedna osoba, může jím být dokonce celá firma. Většinou jím bývá zadlužená firma, kterou pachatel odkoupí a bílý kůň posléze převezme firmu a změní její sídlo a následně se skrývá před správci daně, zlikviduje veškerou účetní dokumentaci a stane se nekontaktní. Často se však stane, že se z těchto bílých koní stanou tzv. nepohodlní svědci a vysoce za to zaplatí (Kubíková, 2014).

Mezi další velký problém týkající se výběru daní u nás patří Vietnamci, kteří provozují podnikání na území České republiky a jsou velmi významnou ekonomickou zátěží. Mezi hlavní zdroje jejich příjmů patří v nejčastějších případech kriminální činnost. Jedná se nejčastěji o výrobu a prodej padělků cigaret, alkoholu nebo tzv. značkového zboží, z čehož vyplývá neodvedení daní (DPH, ale i spotřební). Mezi další kriminální činnosti patří pašování

a prodej drog, násilná trestná činnost (např. krádeže). Ze statistik vyplývá, že největší počet cizinců ze zemí mimo EU, kteří byli odsouzeni za závažné trestné činy v České republice, je právě vietnamské národnosti (Kubíková, 2014).

3.2.4 Podvody na dani z přidané hodnoty

Daň z přidané hodnoty společně se spotřební daní řadíme mezi nejrizikovější daně vůbec. Mezi podvodníky jsou úniky na DPH velmi „oblíbené“, protože jsou poměrně snadno proveditelné. Daň má vysokou obrátkovost a princip DPH má jisté nedokonalosti. Pod vysokou obratovostí je myšleno měsíční anebo případné čtvrtletní zdaňovací období, ve kterém je možno uplatnit nadměrné odpočty. Existují i skupiny lidí, které jsou závislé na příjmu z této daně, protože žijí pouze z jejího příjmu, což by mohlo být přirovnáno k vyplácení měsíční mzdy v zaměstnání. Principem daně je míněno to, že je tato daň rozdělena na daň na vstupu a daň na výstupu. Daň na vstupu a daň na výstupu je blíže definována a popsána v kapitole 2. Daňové úniky na DPH jsou pro podvodníky více atraktivní, jelikož při srovnání například s daní z příjmu, která se přiznává pouze jednou za rok, je výsledek ve formě finančních prostředků z kriminální činnosti mnohem dříve k dispozici (Horka, 2011).

Nejčastější důvody daňových úniků na DPH jsou, jak již bylo zmíněno, rychlá obrátkovost nadměrných odpočtů, nepodání daňových přiznání, či neplacení daňových povinností anebo zvýšený výskyt bílých koní. Dalším důvodem daňového úniku je i to, že správci daně musí postupovat podle předpisů a na provedení patřičných šetření nemají dostatečnou časovou rezervu. Navíc jisté problémy může způsobit i skutečnost, že pohyb zboží a osob na hranicích není kontrolován a mnohé evidence a databáze jsou nepochybně a ověřovací lhůty ze zahraničí jsou velmi dlouhé. Nejzásadnější problém je však zákon o DPH, který je napsaný zastarale a řešit daňové úniky není v jeho schopnosti. Spojením všech výše popsaných okolností, legislativy a nedostatků v zákoně může velmi lehce vzniknout daňový únik, aniž by přitom došlo k uskutečnění zdanitelného plnění (Horka, 2011).

3.3 Měření daňových úniků

Média často zmiňují ohromně vysoké částky týkající se daňových úniků, proto existuje mnoho nástrojů a metod, pomocí kterých lze odhadnout výši daňových úniků. Nejčastěji se

vychází z metody aproximativní anebo z přesnější metody šetření u vybraného vzorku. V obou případech se jedná pouze o odhady (Stibůrková, 2015).

3.3.1 Aproximativní metoda

Aproximativní metoda využívá ekonomické a sociologické nástroje. Vychází z tvrzení, že rozdíly mezi příjmy a výdaji domácností a stopy v měnových agregátech způsobuje šedá ekonomika. Na základě znalosti hodinové mzdy a počtu odpracovaných hodin lze provést přibližný odhad velikosti daňových úniků. Mnohdy jsou u této metody používány smyšlené údaje, které mají za cíl ovlivnit veřejnost (Stibůrková, 2015).

3.3.2 Metoda reprezentativního vzorku

Metoda reprezentativního vzorku daňových poplatníků je metoda velmi rozšířená, která se využívá hlavně, co se týče veřejného průzkumu anebo hloubkovými daňovými kontrolami. Určitá skupina poplatníků anonymně zodpoví dotazník s otázkami týkající se jejich příjmů, kolik z těchto příjmů přiznali, zda využili daňových úspor apod. (Stibůrková, 2015).

3.3.3 Daňová mezera na DPH

Daňová mezera neboli tax gap se využívá k odhadnutí úniku na DPH. Daňovou mezeru získáme vypočtením rozdílu mezi teoretickou daňovou povinností a reálným výběrem DPH. Pod teoretickou daňovou povinností si představíme hodnotu DPH, která by mohla být vybrána v situaci, že by daň byla odvedena v úplné výši a v řádném termínu a hlavně bez úmyslu daň nějakým způsobem zkrátit (Čížek, 2018).

3.4 Druhy daňových úniků

Jelikož je daňový únik velmi složitý jev, může mít mnoho forem, které se navíc neustále mění (Vonková, 2015).

3.4.1 Fiktivní faktury

Využívají je nejčastěji firmy s vysokou daňovou povinností. Využitím fiktivní faktury si firmy zvýší nárok na odpočet DPH na vstupu a tímto jednáním zároveň sníží svou daňovou povinnost. Výzkumy z minulých let prokázaly, že tento druh podvodů je v našem prostředí velmi častý, kdy nejčastějším případem je vystavování faktur za reklamní, či jiné služby (Šefčík, 2017).

Mohou se zde objevit i případy tzv. „fakturačních mlýnů“, což jsou společnosti, které jsou založeny za účelem vydávání smyšlených faktur, které slouží ke snižování daňové povinnosti. V situacích, kdy se jedná o fyzické osoby, existují i případy, kdy podnikatel uvede na vydané faktuře menší částku, než kterou doopravdy obdržel. Znamená to, že podnikatel přiznal nižší příjmy, tudíž zaplatil i menší daň z příjmů, a tím nejspíše i nižší pojistné na zdravotní a sociální pojištění (Šefčík, 2017).

Případ Policie ČR:

Tým Daňové kobry několik měsíců pracoval na závažném zločinu zkrácení daně. Bylo navrženo na obvinění až 23 fyzických osob ze zločinu krácení daně. Výnos z této trestné činnosti měl předpokládanou školu cca 415 milionů korun. Společnou prací Daňové kobry, Generálního finančního ředitelství a Finančního analytického úřadu se povedlo zaznamenat podezřelé osoby a zjistit informace týkající se organizátorů trestné činnosti. Trestná činnost byla uskutečňována prostřednictvím vytvoření fiktivních obchodů za neexistující reklamní služby. Hlavní organizátor vytvořil řetězec o 21 obchodních společností sídlících v ČR. Do páchání trestné činnosti zapojil i další osoby, které měly za úkol především uskutečňování hotovostních výběrů na přepážkách bank, nebo k výběru peněz pomocí platebních karet. Další osoby tvořily daňové doklady i přes vědomí, že se podnikatelská činnost vůbec neuskutečňuje. Jako výnos z této činnosti bylo zjištěno mnoho luxusních motorových vozidel, nemovitosti, peníze jak na účtech, tak i v hotovosti, šperky a to vše hodnotě minimálně 110 milionů korun. Byl podán návrh na obžalobu 23 FO a jednu právnickou osobu. V rámci vyšetřování bylo vyslechnuto několik desítek svědků. Také bylo uskutečněno znalecké zkoumání z oboru ekonomiky a kybernetiky. Samotný spisovný materiál čítá cca 10 000 stran. Trestní stíhání obviněných je vedeno na svobodě. V případě pravomocného rozsudku by obviněným fyzickým osobám hrozil trest odnětí svobody od 5 do 10 let (Ibehej, 2019).

Příklad:

Plátce A poskytuje podnikatelům B, C, D fiktivní faktury za zboží a služby, které však nikdy nebyly dodané. Podnikatelé B, C, D faktury využili ve svém účetnictví. Platby za tyto faktury byly posílány do účelově založené společnosti se sídlem v zahraničí, působící v ČR, kterou řídil jeden z podnikatelů B, C, D. Tato společnost předstírala své fungování, aniž by byla registrována u finančního úřadu. Ve skutečnosti však provozovala nepřehledné a velmi těžce identifikovatelné převody peněz za účelem odvést pozornost, že další z podnikatelů B, C, D vybíral velkou část peněz z účtu v hotovosti. Podnikatelé B, C, D využívali fiktivní faktury v daňovém řízení na vstupu a dosahovali tak snížení vlastní daně, což znamenalo tedy zkrácení daně z přidané hodnoty

3.4.2 Nákupy k vlastní spotřebě

Jde o situaci, kdy si plátce nárokuje odpočet DPH na vstupech, které musí být použity k ekonomické činnosti. Pokud vstupy na nákup zboží, či služby byly užity při soukromé činnosti, nikoli při ekonomické činnosti, vzniká daňový únik (Šefčík, 2017).

3.4.3 Služby bez DPH

Jedna z nejjednodušších forem daňového úniku, kdy jsou služby (zdanitelná plnění) prováděny, aniž by byl za ně vystaven daňový doklad tzn. (služba není vůbec zahrnuta do účetnictví), čímž tuto službu nepřizná ani v daňovém přiznání a neodvede daň (Šilarová, 2017).

Příklad:

Velká firma „XXX“ byla nevědomky zapletena do daňového podvodu. Zjistilo se, že jeden z dodavatelů neodvedl při obchodech s firmou DPH. Povinnost zaplatit daň pak připadla právě firmě „XXX“. To je případ, kdy si zcela bezproblémová firma dostatečně neověřila svého obchodního partnera. Z pohledu práva se nebere v potaz, zda management věděl, že se firma dopouští daňového úniku, ale zda o něm vědět měla, či mohla.

3.4.4 Odpočty sazeb u neplátců

Uplatňuje se daň z dokladu, který byl vystavený od neplátce DPH při vstupu (Šilarová, 2017). Podnikatel se může dopustit podvodu, když úmyslně přijatou fakturu, jejíž hodnota přesáhla částku 10 000 Kč, zahrne do části B.3. KH, přičemž do části B.3. KH se uvádějí částky, které nepřesahují hodnotu 10 000 Kč.

3.4.5 Zaměňování sazeb DPH

U daňového subjektu jsou užívány daňové doklady v základní sazbě DPH na vstupu. U výstupu jsou využívány daňové doklady, které jsou ve snížené sazbě DPH namísto základní sazby, což způsobí, že daňový subjekt má nárok uplatnit nadměrný odpočet daně (Šilarová, 2017). Podnikatel zboží, které podléhá základní sazbě daně z přidané hodnoty 21%, vyfakturuje nižší sazbou daně a to buď 15 % nebo 10 % (Čížek, 2018).

Příklad:

Daňový subjekt uvede při vývozu zboží nepravdivé údaje o celní hodnotě zboží, které vyváží. Při takovém nadhodnocení vyváženého zboží plátce většinou uplatňuje osvobození od daně z přidané hodnoty s nárokem na odpočet. Při následujícím výpočtu daňové povinnosti daně z přidané hodnoty je účelově vytvořen nadměrný odpočet z této daně, což znamená nárok ekonomického subjektu na vratku daně z přidané hodnoty (Dvořák, 2011).

Další příklad:

Občan si nechá na zakázku vyrobit od obchodníka kuchyňskou linku, u které se uplatňuje základní sazba DPH. Obchodník však oznámí, že jí dodá až s montáží, což znamená, že ji pevně zabuduje- připojí vodu i odpady a vše, co bude potřeba a tak uplatní sníženou sazbu DPH.

Další příklad:

Zedník nakoupí potřebný materiál, u něhož bude základ daně v celkové výši 100 000 Kč. Z toho odpočet daně bude ve výši 21 000 Kč s předpokladem, že ho využije k opravě bytu občana, na který posléze bude moci uplatnit sníženou sazbu o základu daně 120 000 Kč a z ní daň 15%, tedy 18 000 Kč, vznikne mu tudíž nárok na nadměrný odpočet daně ve výši 3 000

Kč. Jestliže tento materiál označí jako použitý pro stavbu odběratele plátce DPH a posléze i uplatní režim přenesené daňové povinnosti, čili neodvede tím pádem žádnou daň a bude pouze nárokovat odpočet daně z nakoupeného materiálu v hodnotě 21 000 Kč (Vonková, 2015). V takovém případě by ale muselo dojít ke skutečnému uplatnění tohoto režimu a odběratel by přiznal daň na výstupu i vstupu.

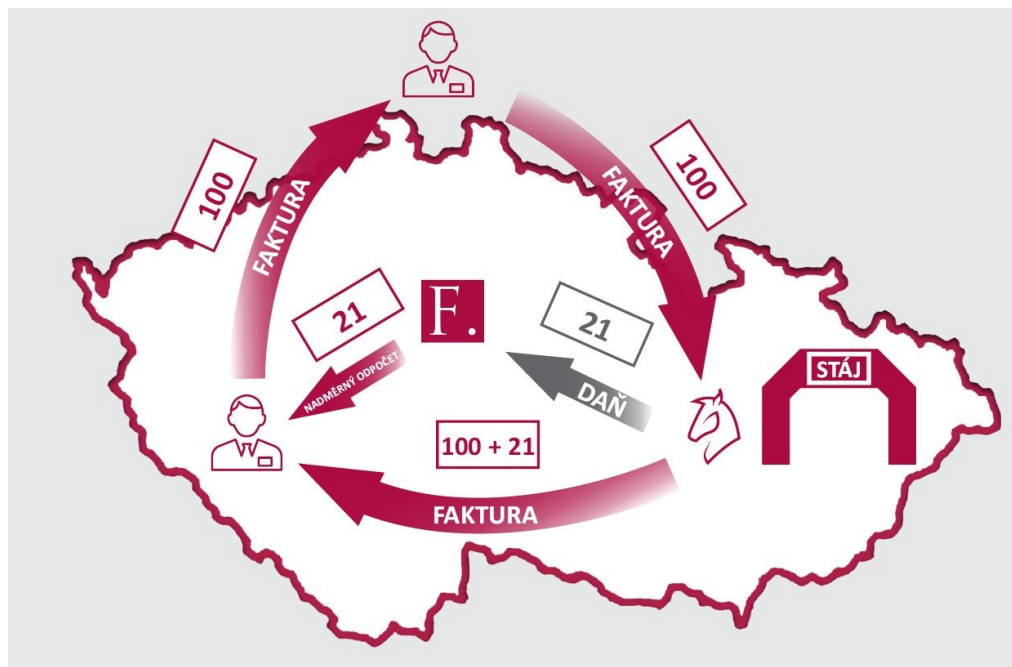
3.4.6 Karuselový podvod

Jedná se o nejdiskutovanější téma daňové kriminality v oblasti daně z přidané hodnoty. V karuselovém obchodování se vyskytují alespoň tři subjekty. První je bílý kůň (Missingtrader- chybějící obchodník), další je firma (Broker) a EU plátce (Conduitcompany). Karuselové (kolotočové) podvody těží z odložených plateb DPH a taky z osvobozeného dodání zboží do jiného členského státu s nárokem na odpočet DPH. Zboží, které obíhá v řetězci transakcí nakoupí tzv. chybějící (či mizející) obchodník od společnosti v zahraničí (tzv. zahraniční spojky). I přesto je povinností chybějícího obchodníka zaplatit DPH při pořízení zboží z jiného členského státu. Zároveň má právo na odpočet, čili z pouhého nákupu zboží DPH odvádět nemusí. Zboží je posléze prodáno (s minimální marží) tzv. nárazníkové společnosti. Za tento prodej inkasuje DPH, státu ji však neodvede. Po uplynutí nějaké doby obchodník tzv. zmizí – jde o nekontaktní společnost, kde členy statutárních orgánů jsou často bílí koně. Vzniklý nedoplatek na DPH je nedobytným. Nárazníková společnost je v řetězci transakcí hlavně z důvodu znesnadnění spojení nárazníkové společnosti s tzv. brokerem, který je dalším článkem karuselového podvodu. V praxi je nárazníkových společností za tímto účelem velmi mnoho. Jsou případy, že některé ze společností nemusí ani vědět, že se podílejí na karuselovém podvodu. Samy o sobě nakupují a posléze prodávají zboží, takže se ničeho nelegálního nedopouštějí. Skrz nárazníkové společnosti zboží dojde až k brokerovi, který ho opět dodá společnosti v zahraničí a dodání zboží do jiného členského státu je osvobozeno od DPH s možností uplatnit nárok na odpočet. Celý tento proces se může opakovat (Šefčík, 2017).

Zisk z karuselového podvodu je právě ve formě nadměrného odpočtu, který v souladu se zákonem vyláká broker tím, že provádí zdanitelná plnění, která jsou osvobozená od daně a mají nárok na odpočet (tj. dodání zboží do jiného členského státu). Broker je mnohdy společnost s bohatou historií věnující se standardní ekonomické činnosti, hlavně proto, aby nevyvolal jisté podezření správce daně. Z důvodu, že obchodník neodvedl DPH, kterou

odvést měl, tak veřejné rozpočty neobdržely prostředky na úhradu tohoto nadměrného odpočtu (Šefčík, 2017).

Obrázek 3. 2: Základní schéma Karuselového obchodu



Zdroj: Finanční správa (2016)

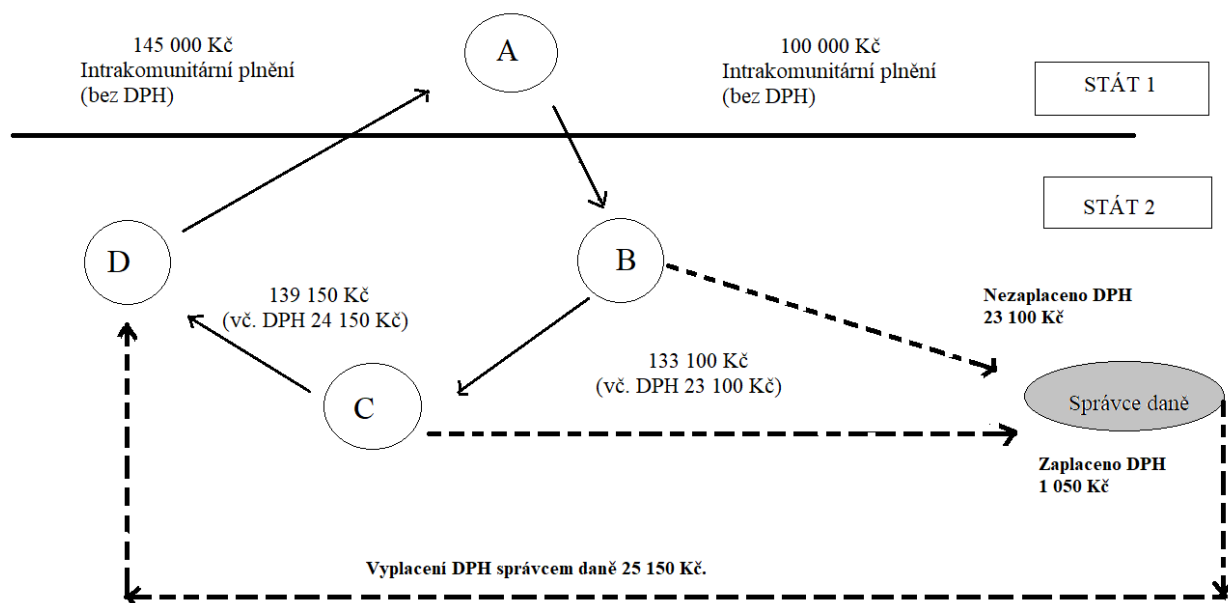
Karuselové podvody řadíme mezi nejnebezpečnější druhy daňové kriminality. Nebezpečnost lze vidět hlavně v tom, že i přes všechny snahy (např. mnoho novelizací zákona o dani z přidané hodnoty, team daňová kobra) se dodnes nepodařilo spolehlivě odstranit. Pomocí karuselových podvodů je možné odčerpávat nemalé množství finančních prostředků z rozpočtů, aniž by bylo možné jednoduše odhalit pachatele (Šefčík, 2017).

Karuselový řetěz začíná od subjektu A, který se nachází v jiném státě EU z důvodu, aby bylo možné odeslat zboží bez DPH. Zbylé subjekty jsou umístěny v totožném státě, jako se nachází STÁT 2, kde je uplatňován standardní odpočet DPH. Subjekt A prodává zboží subjektu B (ztracená společnost) za 100 000 Kč. Zboží je odesláno bez DPH v rámci platných zákonů, protože se jde o intrakomunitární obchod. Společnost B (Missingtrade) koupila od společnosti A zboží v hodnotě 100 000 Kč, které posléze prodává společnosti C za 133 100 Kč včetně DPH, které je v hodnotě 23 100 Kč. Jelikož subjekt C zaplatí subjektu B zboží včetně DPH, znamená to pro subjekt B daňovou povinnost vůči správci daně a to ve výši

23 100 Kč. Subjekt B, ale tuto daň nezaplatí, většinou ji dokonce ani nepřizná a to pak znamená vyhlášení úpadku subjektu B, jehož zisk činí 33 100 Kč (Čížek, 2018).

Subjekt C (Buffer) zboží posléze prodává subjektu D a to s minimální marží, což je v tomto případě 139 150 Kč včetně DPH. DPH činí 24 150 Kč. Tento subjekt splní svou povinnost k dani vůči správci daně a provede odpočet daně. Správci daně odvede 1 050 Kč, protože při koupi zaplatil 23 100 Kč a při prodeji mu byla zaplacená daň 24 150 Kč, tzn. $24\,150\text{ Kč} - 23\,100\text{ Kč} = 1\,050\text{ Kč}$. Subjekt D (Broker) koupí zboží od subjektu C ve výši 145 000 Kč. Posléze zboží znovu prodá subjektu A do jiného členského státu, proto půjde znovu o intrakomunitární obchod a posléze prodej bude bez DPH. Subjekt D bude vyžadovat od správců daně vrácení DPH ve výši 24 150 Kč, které platil při nákupu subjektu C. Správce daně měl příjem 1 050 Kč, ale musel vyplatit 24 150 Kč, což lze vyčíst ze schématu číslo 5. Všichni v řetězci splnili daňovou povinnost, která jim byla vyměřena, kromě subjektu B, který měl povinnost odvést daňovému správci částku 23 100 Kč, což se neuskutečnilo a s největší pravděpodobností ani neuskuteční, jelikož subjekt B přestal existovat. Karuselový podvod začíná od znova v okamžiku, kdy zboží dorazí zpátky k subjektu A. V mnoha situacích dochází ke změně subjektu B, jelikož pro ně nese vysoké riziko prodávat skrz společnost, která dluží peníze finančnímu úřadu. Tímto způsobem karuselové podvody mohou pokračovat po nekonečně dlouhou dobu (Čížek, 2018).

Obrázek 3. 3: Příklad karuselového podvodu

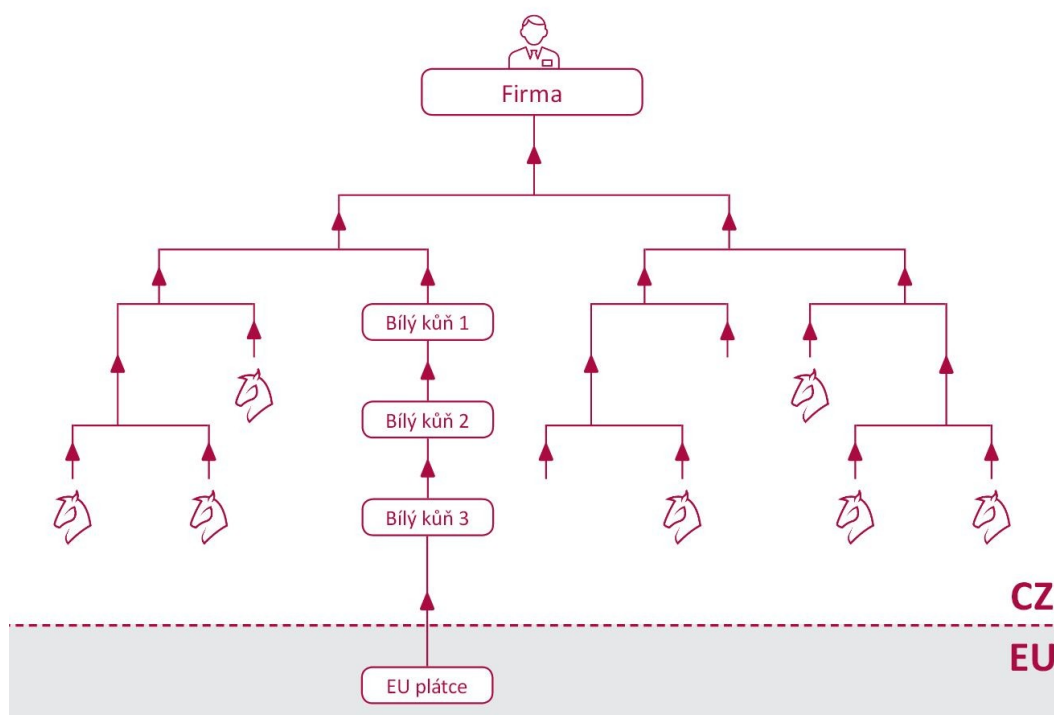


Zdroj: Čížek, (2018, s. 32)

3.4.7 Řetězové podvody

Tento druh podvodů je velmi podobný podvodům karuselovým. Rozdíl je v tom, že u řetězových podvodů se jedná o obchod s reálnou ekonomickou hodnotou. Podvod se provádí hlavně kvůli nižší ceně za zboží. Firma, která nakupuje zboží v zahraničí, ho dále předprodává, ale se zápornou marží, což způsobí, že koncový obchodník může poskytnout nižší regálovou cenu (Šilarová, 2017).

Obrázek 3. 4: Karuselový podvod s větším počtem účastníků



Zdroj: Finanční správa (2016)

3.5 Další daňové úniky

K daňovým únikům dochází i v dalších oblastech. Jde především o oblasti stavebnictví, pohonných hmot (PHM) a použitého zboží (Šilarová, 2017).

3.5.1 Únik na dani z nemovitých věcí

Daň z nemovitých věcí je složena z daně ze staveb a jednotek a z daně z pozemků. Za pozemky, které jsou zaevidované v katastru nemovitostí vyplývá povinnost platit daň. V případě staveb a jednotek podle zákona vyplývá, že předmětem daně jsou stavby a jednotky uvedené v katastru nemovitostí, ale i ty, které v katastru evidované nejsou. A zde je právě možnost spáchat daňový únik. Drobné stavby jako například pergoly, garáže, přístřešky mnohdy podléhají definici stavby podle katastrálního zákona. A to znamená, že jako stavba podléhají dani. K porušení katastrálního zákona a zákona o dani z nemovitých věcí za stavbu dojde v případě, že nepožádají o povolení stavby a tím pádem neodvádí daň za tuto stavbu (Šilarová, 2017).

3.5.2 Úniky v oblasti PHM– včetně spotřební daně

Daňový únik může vzniknout v případě, kdy pořizovatel nepřizná svou daňovou povinnost na DPH při pořízení PHM od jiného členského státu. Dále může dojít k daňovému úniku, když pořizovatel využije fiktivního nákupu zboží a jeho následné dodání do jiného členského státu, čímž pořizovatel zkrátí svou daňovou povinnost na DPH z titulu prodeje PHM v tuzemsku. Anebo když pořizovatel nepřizná tudíž i nezaplatí povinnost na DPH při prodeji PHM v tuzemsku (Vonková, 2015).

Případ Celního ředitelství Ústí nad Labem

Odbor pátrání Celního ředitelství Ústí nad Labem sestavil společný tým „MIX“, který měl prověřit operativní poznatky o podvodném nakládání s PHM. Tým „MIX“ provedl akci ve dnech 3. a 4. června 2009, při které zadržel 4 pachatele. Tito pachatelé od dodavatelů na Slovensku a v Polsku zrealizovali dovoz PHM (dovoz minerálních olejů pod různým označením) v objemu zhruba 1 milion litrů. Po dovozu byly pohonné hmoty stáčeny do zásobníků v průmyslovém areálu. Z těchto zásobníků tyto pohonné hmoty byly odčerpávány a prodávány konečným uživatelům, jako motorová nafta skrz různé čerpací stanice. Z těchto pohonných hmot však nebyla odvedena spotřební daň, ani daň z přidané hodnoty. Škoda se vyšplhala na mnoho milionů korun (z toho 9,3 mil. korun na DPH) (Policie ČR, 2009).

3.5.3 Úniky na použitém zboží

Tento druh podvodů se uskutečňuje hlavně na základě neoprávněného využití zvláštního režimu pro obchodníky s již použitým zbožím, kteří pořizují zboží ze státu Evropské unie. Nejčastější bývají využívány osobní automobily, které splňují definici nových dopravních prostředků s využitím zvláštního režimu podle ZDPH, podle kterého jsou posléze představovány za vozidla, již použitá, což lze doložit falešnými daňovými doklady. Ztráta na dani v České republice spočívá v nižší platbě DPH na principu zvláštního režimu, který spočívá v tom, že se zdaní přírůžka, která se vypočítá jako rozdíl mezi prodejní cenou zboží u obchodníka a cenou, za kterou bylo zboží pořízeno (Vonková, 2015).

Příklad:

Celníci z Generálního ředitelství cel dokončili spolupráci s daňovou správou týkající se prověřování obzvláště těžkého zločinu zkrácení daně a poplatku. Obviněn byl 41letý občan České republiky. Úmyslně zkrátil DPH a to ve výši šestnáct milionů korun. Mezi lety 2007 a 2008 obviněný naoko vyvážel velmi luxusní vozy do Ukrajiny a Maďarska. Vozidla přitom byla původem z burzy ve Vídni. Tam měl i spolupachatele, který automobily nakupoval z autobazaru. Takto zakoupená vozidla po účetním předprodeji fiktivně vyvážel společností v zahraničí. Při celní kontrole předložil padělané doklady. U finančního úřadu nárokoval 35 milionů korun jako odpočet daně z přidané hodnoty na „vyvážené“ vozy. Na celním úřadu pak projednával většinu z nich, aniž by byl vývoz ve skutečnosti proveden. Ostatní auta účetně vedl ve „virtuálním skladu“ firmy. V každém případě automobily nikdy nepřekročily hranice našeho území, byly však v ČR prodány a posléze zaevidovány v centrálním registru vozidel v České republice a než je pachatel stihl fiktivně vyvézt do zahraničí, byly využity svými novými majiteli (Vonková, 2015).

3.5.4 Úniky v oblasti stavebnictví

V minulých letech představovalo stavebnictví vymezenou oblast, v které docházelo velmi často k daňovým podvodům a to hlavně z toho důvodu, že jde o zhotovení stavebního díla, které je zhotovováno i několik let. Délka výstavby se odvíjí na využití vlastního rozsahu, použitého materiálu či technologie. Zhotovitel po dobu trvání výstavby nakupuje od neplátců i plátců materiál a služby a čerpá daňové odpočty. Nadměrné odpočty mu správce daně vracel. Zhotovitel nakupuje zboží i od subdodavatelů mezi kterými byli i ti, kteří neodvedli daň na výstupu. Daňová povinnost vznikla zhotoviteli až v den uskutečnění zdanitelného plnění anebo v okamžik, kdy přijal zálohu od objednatele nebo kupujícího. Odvést daň měl zhotovitel, jakmile skončilo zdaňovací období. Tento zvolený postup však čelil riziku, že by mohlo dojít k nezaplacení daně. Mohla taky nastat situace, že zhotovitel při svém podnikání podával daňová přiznání a zároveň si nárokoval nadměrné odpočty. Když bylo stavební dílo dokončeno, tak vystavil objednateli daňový doklad, který zahrnoval DPH. Takže podal DAP a chtěl DPH zaplatit. Nečekaně se však finanční situace podniku prudce zhoršila až do takové míry, že nedokázal splnit své závazky. Tento stav se nazývá insolvence, ne vždy však nastane kvůli špatné situaci podniku. Pro tento případ mohly být využity právnické osoby, které se

zaručí za závazky celým svým majetkem. Jelikož tyto firmy již neměly vůbec žádný majetek, stát přišel o celou daň (Vonková, 2015).

Z důvodů těchto situací byl dne 1. 4. 2011 zaveden režim nazývaný režim přenesení daňové povinnosti, který úplně nezabránil daňovým únikům, ale v určité míře je značně omezil. Nyní nejčastěji dochází k daňovým únikům, že firma nakoupí mnohem větší množství stavebního materiálu, než potřebuje k výstavě a zbylý nevyužitý materiál pak prodá bez daňového dokladu. Správce daně nedokáže odhadnout opravdovou spotřebu materiálu, jelikož většinou nemá až takové znalosti v oboru stavebnictví (Vonková, 2015).

3.5.5 Důvody podporující úniky na dani

U všech daňových úniků lze najít společnou vlastnost. Aby došlo k daňovému úniku, je nezbytné, aby existovaly dva podnikatelské subjekty, díky kterým bude uskutečněna obchodní transakce. Prodávající (první účastník) má povinnost přiznat daň a vystavit daňový doklad podle ust. § 21 ZDPH. Zákon týkající se DPH se už nezabývá povinností týkající se skutečně daň i zaplatit a touto situací se nezabývá ani trestní zákon. Z toho vyplývá, že neplacení daní není trestný čin. Tato situace platí již od roku 1993, kdy došlo k platnosti nových právních norem (Kubíková, 2014).

Tabulka 3. 1: SWOT analýza daňového podvodu

Silné stránky- S	Slabé stránky- W
<p>Spolupráce mezi členskými státy</p> <p>Směrnice č. 2006/112/ES</p> <p>Existence i vznik mnoha subjektů a orgánů, které se zabývají daňovou problematikou např.: správci daně, finanční úřady, policie apod.</p> <p>Informovanost obyvatel</p>	<p>Časté změny zákona týkající se daní</p> <p>Pomalé předávání informací</p> <p>Problematická prokazatelnost</p> <p>Neplacení daní není trestným činem</p> <p>Žádné hraniční kontroly, volný přesun zboží</p>
Příležitosti- O	Hrozby- T
<p>Zlepšení a zrychlení předávání informací mezi členskými státy</p> <p>Dobrá znalost příčin vzniku daňových úniků</p> <p>Kvalifikace a vzdělávání pracovníků v oblastech týkající se daňové problematiky a kriminality</p> <p>Zlepšení a propracování zákonů týkající se daní a legislativy</p>	<p>Korupce</p> <p>Existence bílých koní</p> <p>Vyšší platby daní</p> <p>Jazyková bariéra</p> <p>Různá realizace základních předpisů</p>

Zdroj: vlastní zpracování

4 Analýza nástrojů využívaných v boji proti daňovým únikům

V této kapitole bude vysvětlen princip daňové kontroly. Budou zde uvedeny i jednotlivé nástroje, díky kterým je možné zabránit daňovým únikům.

4.1 Definice daňové kontroly

V případě daňového řízení můžeme daňovou kontrolu označit za jeden z nejvíce důležitých nástrojů, majících za cíl správné a přesné vyměření a následné vybrání daní. Můžeme říci, že se jedná o jistý postup, pomocí kterého si správce daně ověřuje pravdivost tvrzení daňových subjektů a jiné skutečnosti, které mají vliv na stanovení jejich daňové povinnosti. Daňová kontrola se vždy vztahuje k určitému daňovému období a je jí možné provádět i pro více daňových řízení. Daňová kontrola začíná v okamžiku provedení prvního úkonu vůči daňovému subjektu, z kterého lze hned vidět, co je předmět daně i v jak velkém rozsahu bude kontrolován.

4.2 Účastníci daňové kontroly

V této části budou blíže definovány subjekty, bez kterých by nemohla být provedena daňová kontrola. Jedná se o správce daně, daňový subjekt a třetí osoby.

4.2.1 Správce daně

Dle ustanovení § 10, odst. 1 daňového řádu je správce daně určitý správní orgán anebo jiný správní orgán v takovém rozsahu, jakém mu je na základě zákona svěřena působnost v oblasti týkající se daňové správy. Z toho vyplývá, že daňovou kontrolou se budou zabývat jak orgány finanční správy, tak i orgány veřejné moci, kterým je svěřená věcná pravomoc, stejně jako orgánům finanční správy. Obecnou věcnou příslušnost pro správu daní má, podle ustanovení § 1 odst. 1 zákona č. 456/2011 Sb., o Finanční správě České republiky, finanční správa. Generální ředitelství, Odvolací finanční ředitelství a finanční úřady jsou orgány finanční správy (Dráp, Trubač a Zatloukal, 2006).

Při určení místní příslušnosti správce daně u FO se vychází z místa jejího pobytu. V případě PO se místní příslušnost správce daně určí podle jejího sídla, což je adresa, pod kterou ji nalezneme v obchodním rejstříku či jiném veřejném rejstříku. Pokud se jedná o

situaci, kdy se právnická osoba nezapisuje do žádného z těchto rejstříků, vychází se pak z adresy, kde PO skutečně sídlí. Vyskytují se však i speciální pravidla, dle kterých se určuje místní příslušnost správce daně, která jsou upřednostňována před obecnou místní úpravou, která vychází z ustanovení § 13 odst. 1 daňového řádu. Jsou to takové případy, kdy je účelnější určit místní příslušnost správce daně podle speciálních pravidel. Jedná se například o takovou situaci, kdy je předmětem daně nemovitost. V takovém případě se příslušný správce daně určí dle územního obvodu, v kterém lze nemovitost nalézt (Dráp, Trubač a Zatloukal, 2006).

4.2.2 Daňový subjekt

Jedná se o velmi důležitou osobu, bez které by daňová kontrola nemohla nastat. Daňový subjekt podle § 20 daňového řádu je osoba, kterou za subjekt daně označuje zákon anebo osoba, která dle zákona může jednat samostatně při daňové kontrole a je nutné, aby měla neomezenou procesní způsobilost (Dráp, Trubač a Zatloukal, 2006).

Jestliže bude daňovým subjektem PO, správce daně bude při daňové kontrole jednat s takovou osobou, která je zákonem oprávněna za právnickou osobu jednat, nebo která byla pověřena právnickou osobou, aby jednala pod jejím jménem ohledně správy daní (Dráp, Trubač a Zatloukal, 2006).

Při daňové kontrole se může daňový subjekt rozhodnout, zda bude při provádění daňové kontroly komunikovat a jednat se správcem daně přímo sám nebo využije osobu, která je k tomuto jednání zmocněná. Zmocněná osoba může být daňový poradce, advokát, atd. Je důležité zmínit, že daňový subjekt má právo pouze na jednoho zmocněnce. Jestliže zmocněnec není advokát ani daňový poradce, nemá nárok na to, aby měl mimo zmocněnce na doručování i dalšího. Jestliže má daňový subjekt zmocněnce, měl by správce daně jednat jedině s tímto zmocněncem. I přesto, že je daňový subjekt zastupován zmocněncem, má povinnost v určitých vyžadujících situacích se osobně účastnit jednání (Dráp, Trubač a Zatloukal, 2006).

Daňový subjekt může mít i odborného konzultanta. Dokonce na rozdíl od zmocněnce jich může mít hned několik. V podstatě tolik kolik chce, tolik kolik potřebuje, protože daňový řád nevydal žádná omezující stanovení, ani nedefinoval požadavky, které by měly být vyžadovány na odborného konzultanta. Takže záleží jen na daňovém subjektu, jakého si zvolí odborného konzultanta. Odborný konzultant má právo účastnit se jednání a právně na nich

jednat jen jestli je přítomen daňový subjekt nebo zmocněnec daňového subjektu (Dráp, Trubač a Zatloukal, 2006).

4.2.3 Třetí osoby

Při daňové kontrole se můžeme setkat i s jinými osobami, než jsou správci daně a daňový subjekt, a jsou taky velmi důležité pro správný průběh daňové kontroly. Daňový řád upravuje třetí osoby v ustanovení §22. Jedná se o svědky, znalce, auditory či jiné osoby, které mohou zásadně ovlivnit výsledek daňové kontroly (Skálová, 2017).

4.3 Průběh daňové kontroly

4.3.1 Zahájení daňové kontroly

Daňová kontrola má několik fází. Jako první je fáze zahájení daňové kontroly. Daňovou kontrolu není možno zahájit, aniž by kontrolovaný daňový subjekt o tom nevěděl. Není tudíž možné, aby daňovému subjektu byla informace o zahájení daňové kontroly sdělena až zpětně. Zahájení daňové kontroly nastává až prvním dílčím úkonem, který směřuje vůči subjektu daně (Dráp, Trubač a Zatloukal, 2006).

Není možné, aby byl první dílčí úkon pouze formální, ale musí jít o skutečný „kontrolní“ úkon. Daňová kontrola nemůže být zahájena například pouze sepsáním protokolu o jejím zahájení s tím, že kontrolní práce pracovníků budou teprve zahájeny v termínu uvedeném v tomto protokolu. Daňová kontrola nastane až v den provedení prvních kontrolních úkonů (Dráp, Trubač a Zatloukal, 2006).

4.3.2 Provádění daňové kontroly

Druhá fáze je proces provádění daňové kontroly. Průběh daňové kontroly je složen z jednotlivých úkonů správce daně a z úkonů daňového subjektu anebo dalších osob, které mají jistý podíl na účasti na daňové kontrole. Během daňové kontroly se správce daně snaží skrz různé činnosti ověřit správnost stanovení základu daně a taky daně kontrolovaného subjektu, hlavně navštěvuje místo, kde daňový subjekt sídlí, aby mohl zkontrolovat účetní, ale i jiné podklady, které slouží k sestavení jeho daňových přiznání. Správce může taky vyžadovat předložení různých dokladů, či podat vysvětlení k nim písemnými výzvami.

Správce taky často provádí šetření na třetích osobách a to buď formou místního šetření, nebo tzv. křížové kontroly a to vše s cílem ověřit pravdivost tvrzení i dokladů, které daňový subjekt předložil (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006).

4.3.3 Techniky daňové kontroly

V České republice není pro správce daně žádný návod, jak provádět daňové kontroly. Správci daně ve většině případů vycházejí z praxe a z dlouholetých zkušeností, které nasbírali oni sami nebo jejich kolegové. V následujícím textu tudíž nepopíšu techniky, které byly vždy a bez výhrad použity, ale uvedu techniky, které jsou nejčastěji používané a s kterými se v praxi správci daně nejčastěji setkávají (Dráp, Trubač a Zatloukal, 2006).

Správné zjištění daní je náročné a je nutné, aby se správci daně vyznali v daňových zákonech i v souvisejících předpisech. Taky je důležité, aby měli hlubší ekonomické znalosti a výhodou jsou i znalosti finanční a matematické, které jsou v některých případech nezbytné. Správce daně se orientuje podle skutkového stavu, který kvalifikuje a pomocí něj vypočte výši daně, kterou srovná s výši daně, kterou přiznal daňový subjekt. Správce daně musí skutkový stav zjistit a vypočítat co nejpřesněji. Vychází z prostředků a dokumentů, které si sám obstaral, nebo je obdržel od daňového subjektu. Zjištěný skutkový stav je určitý obraz daňových relevantních skutečností, který je vytvořen pomocí dokazování. Pro zajištění nutných informací pro správné zjištění daně si každý správce daně zvolí svůj vlastní postup. Zkušenosti, které správci daní nasbírali a nasbírají, si mezi sebou sdílejí a posléze vedly i nadále vedou k vytváření jistých postupů, které jsou označovány za techniky daňové kontroly. Tyto techniky však nejsou nijak právně ukotveny, ani se nenacházejí v žádném právním předpisu, takže tyto techniky správce daně nemusí nutně využívat a už vůbec ne stejným způsobem. Jde o individuální záležitost správců daně. Nejčastěji používané postupy jsou detekce, verifikace a estimace (Dráp, Trubač a Zatloukal, 2006).

Detekce skutkového stavu je vyhledávání problémových oblastí a následné jejich ověření. Nashromáďují se informace a důkazy a ty se následně vyhodnocují za účelem zjištění správného skutkového stavu. Aby proběhla správná daňová kontrola, je nezbytné, aby byla i správně provedena detekce skutkového stavu.

Verifikace důkazních prostředků je založena na ověřování správnosti a pravosti předložených a získaných důkazních prostředků. Je důležité správnost jednotlivých daňových skutečností ověřit z více stran, nejlépe různých nezávislých informačních kanálů, protože se

tímto zvyšuje pravděpodobnost jejich správnosti. Je důležité, aby byl správce daně kreativní a tvůrčí, protože je to nezbytné k odhalení slabých míst či rozuzlení různých chyb. Je taky nutné, aby byl schopný kontrolní techniky různě použít a případně je nakombinovat (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006).

Estimace zjištěného skutkového stavu představuje právní vyhodnocení a výpočet daňové povinnosti a to vše zcela nezávisle na daňovém vyhodnocení a výpočtu zjištěném daňovým subjektem. Jde o to samostatně a správně vypočítat daňovou povinnost (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006).

Správce daně při provádění daňové kontroly postupuje dle tzv. namátkové kontroly nebo podle kontroly systematické. Namátková kontrola je typická u středně velkých a velkých daňových subjektů. Vždy je zvoleno takové kritérium, aby byl výsledek namátkové kontroly dostačující a byla díky němu, co nejpresněji a nejrychleji stanovena daň. Namátková kontrola je u správců daní nejvíce oblíbená a nejčastěji používaná, jelikož je možné s její pomocí dojít k velmi rychlému přehledu informací. U této formy kontroly je nezbytné určit si skutečnosti, které mají být kontrolovány, dále způsob a rozsah podkladů, které jsou v rámci daňové kontroly prezentovány, a taky odvětví, ve kterém je daňová činnost daňovým subjektem provozována. Výběr namátkové kontroly by měl být volen tak, aby rozsah prací byl přiměřený vůči kontrolované oblasti a subjektu daně. Jen tímto způsobem může dojít k naplnění zásad hospodárnosti a zákonnosti a vybírání daní je pak i nejefektivnější. Cílem namátkových kontrol je buď potvrzení předložených výsledků daňových subjektů, a tím pádem i potvrzení správnosti základu daně i daně, anebo k poznatek, že vykázaný základ daně a daň je chybná. Pokud dojde ke zjištění, že základ daně a daň jsou chybné, správce daně zvolí přesnější a více detailnější kontrolu jednotlivých účetních případů. Důležité je zvolit při namátkové kontrole taková kritéria, aby došlo ke zjištění co nejpresnějšího skutkového stavu a aby byly odhaleny všechny nedostatky (Dráb, Trubač, Zatloukal, 2006).

4.4 Postupy zamezující daňové úniky

V dnešní době existuje mnoho postupů, díky kterým je možné zabránit daňovým únikům nebo je alespoň určitým způsobem omezit. Nejčastěji se využívají nástroje legislativní, nástroje finanční správy a ostatní.

4.4.1 Kontrolní hlášení

Povinnost podat kontrolní hlášení (§ 101c) mají plátcí se sídlem v tuzemsku i plátcí, kteří mají sídlo v nějakém jiném členském státě anebo ve třetí zemi, dále pak skupina (§ 5a a násl. a § 95a) a osoby podnikající na základě smlouvy o společnosti (§ 2716 Občanského zákoníku), a taky i osoby, které se nacházejí v insolvenci (Finanční správa ČR, 2019). Vzor formuláře KH je uveden v příloze č. 2.

Jestliže plátce uskutečnil svá plnění s místem plnění v tuzemsku nebo pokud přijal úplatu před dnem uskutečnění tohoto plnění, je jeho povinností podat kontrolní hlášení. V případě přiznání DPH to značí, že jde o plátce, který má povinnost přiznat daň na výstupu v ř. 1 nebo 2 přiznání k DPH, nebo mu nastala povinnost, aby přiznal své uskutečnění zdanitelného plnění v režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona o DPH v ř. 25 přiznání k DPH. V případě, že plátce přijal zdanitelná plnění s místem plnění v tuzemsku anebo poskytl úplatu před dnem uskutečnění tohoto plnění, vzniká tomuto plátci povinnost přiznat daň dle § 108 odst. 2, 3 nebo § 108 odst. 4 písm. a), což znamená, že vyplňuje řádky 3, 4, 5, 6, 9, 10, 11, 12 a 13 daňového přiznání k DPH. Navíc se jedná taky o zdanitelné plnění, které plátce přijal od jiného plátce ve standardním režimu, z kterého pak uplatňuje nárok na odpočet daně v ř. 40 nebo 41 přiznání DPH. Kontrolní hlášení bude podávat i plátce, který přijal zdanitelné plnění v režimu přenesení daňové povinnosti podle § 92a zákona DPH, a kterému tímto vznikla povinnost přiznat daň v ř. 10 nebo 11 přiznání k DPH. Jestli vznikne plátci povinnost přiznat daň dle § 108 odst. 1 písm. b) a c) zákona o DPH, je jeho povinností podat kontrolní hlášení. Takže se jedná o to, že KH má povinnost podat i plátce, který si pořídí zboží z jiného než členského státu, z čehož mu vzniká povinnost přiznat daň v ř. 3 nebo 4 přiznání k DPH, a potom plátce, který přijme službu či další jiné zdanitelné plnění, které má místo plnění v tuzemsku od osoby, která není usazená v tuzemsku, z kterých nastává plátci povinnost přiznat daň v ř. 5 či 6 nebo 12 či 13 přiznání k dani. Jestliže by si plátce pořídil nový dopravní prostředek musel by ho v kontrolním hlášení samostatně vykázat dle § 19 odst. 4 zákona o DPH (Finanční správa ČR, 2019).

Plátce má povinnost podat kontrolní hlášení v případě, že přijal ve zvláštním režimu pro investiční zlato zprostředkovatelskou službu, u které dle § 92 odst. 5 zákona o DPH. Dále jestli plátce, jenž uskutečnil dodání investičního zlata, které je osvobozené od daně a je u něj podle § 92 odst. 6 písm. b) a c) nárok na odpočet daně, anebo v případě, že plátce vyrobil investiční zlato, či zlato přeměnil na investiční zlato dle § 92 odst. 7 (§ 5a a násl. A § 95a) zákona o DPH. Od 1. 1. 2006 vstoupila do účinnosti povinnost vést zvláštní evidenci o

plněních, které jsou ve zvláštním režimu pro investiční zlato vyplývající z právní úpravy pro kontrolní hlášení. Kontrolní hlášení za skupinu spojených osob podává vždy zvolený zastupující člen. Každý společník dle obecných ustanovení zákona o DPH s účinností od 1. 1. 2019 eviduje a vykazuje veškeré své požadované údaje, které se týkají činnosti v rámci společnosti, ale i mimo ni samostatně. KH za plátce, který se nachází v insolvenčním řízení podává KH insolvenční správce (§ 20 odst. 3 zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění p. p., dále jen „daňový řád“). V případě, že na insolventního správce přešlo oprávnění, které mu umožňuje nakládat s majetkovou podstatou, může insolvenční správce jednat svým jménem na účet dlužníka (Finanční správa ČR, 2019).

Podat kontrolní hlášení nemusí osoba, která není plátcem daně. I v takovém případě, že tato osoba nemá povinnost podat přiznání k dani za určených podmínek podle § 101 zákona o DPH. Rovněž identifikovaná osoba (§ 6g až § 6l), nemusí podávat kontrolní hlášení. Ani plátce, jenž za určité období neuskutečnil, či nepřijal za toto určité období žádné plnění ve standardním režimu, ani v režimu přenesené daňové povinnosti, popřípadě neuplatňuje z plnění přijatých nacházejících se ve standardním režimu nárok na odpočet daně. Podat kontrolní hlášení se netýká ani plátců, kteří za určité sledované období uskuteční jen plnění osvobozená od daně dle § 51 zákona o DPH a jsou bez nároku na odpočet daně. Jestliže plátce nepodá KH v předem stanovené lhůtě bude vyzván správcem daně z důvodu nepodání kontrolního hlášení v předem stanovené lhůtě, aby toto kontrolní hlášení podal. V případě, že plátcí dle § 101c zákona o DPH vznikla povinnost podat kontrolní hlášení, má plátce povinnost jej podat do 5 dnů od oznámení výzvy. Což vyplývá z § 101g odst. 1 zákona o DPH (Benda, Hrušová, 2016).

Pokud nastane situace, kdy je plátce přesvědčen z nějakého známého faktického stavu, že mu žádná povinnost podat kontrolní hlášení za určité sledované období nevznikla a to dle § 101c zákona o DPH, může reagovat tak, že podá tzv. „nulové kontrolní hlášení“ a vyplní v něm pouze údaje, které jsou v záhlaví kontrolního hlášení a identifikuje plátce a to přes volbu dostupnou na Daňovém portále Finanční správy v aplikaci EPO u elektronického formuláře kontrolního hlášení (Benda, Hrušová, 2016).

V § 101d odst. 1 zákona o DPH nalezneme náležitosti, které má kontrolní hlášení mít. Jedná se o následující. Plátce má povinnost uvést předepsané údaje nezbytné pro správu daně. Tyto předepsané údaje se vykazují v KH a vyplývají ze vzoru tiskopisu kontrolního hlášení, který byl zveřejněn v květnu 2015 na webových stránkách finanční správy a v červenci 2015 aktualizován. V příloze č. 2 je tento tiskopis uveden.

V horní části tiskopisu vyplní plátce identifikační údaje, které jsou obdobné údajům uvádějící se na titulní straně přiznání k DPH. Je nezbytné uvést, jakému územnímu pracovišti a finančnímu úřadu je kontrolní hlášení podáváno. Také je nutné uvést, za jaké období je KH podáváno. Informaci, zda jde o kontrolní hlášení řádné, opravné či následné, se vyplňuje do údaje „druh kontrolního hlášení“. Je taky velmi důležité vyplnit ID datové schránky (jestliže má subjekt tuto datovou schránku zpřístupněnou) nebo e-mailovou adresu, která je určena pro doručování různých písemností, která mají souvislost s kontrolním hlášením a které vydává správce daně (Benda, Hrůšová, 2016).

Údaje, které se týkají plnění, u kterých má plátce povinnost přiznat daň a uskutečněná plnění nacházejících se v režimu přenesení daňové povinnosti, se budou vyplňovat v oddíle A. Údaje ohledně přijatých zdanitelných plnění, jenž mají místo plnění v tuzemsku, se budou vyplňovat v oddíle B. V oddíle C nalezneme kontrolní řádky, které jsou v návaznosti na přiznání k DPH. Kontrolní řádky kontrolního hlášení jsou určeny pro kontrolu souhrnu dat pro určité části přiznání k DPH. Načítají se zde hodnoty z vložených příslušných dat určitých částí KH a automaticky se budou porovnávat s údaji, které vykázal plátce daně v jednotlivých řádcích přiznání k DPH (Benda, Hrůšová, 2016).

Kontrolní hlášení lze podat pouze elektronickou formou a to na adresu podatelny a to vše ve formátu i struktuře, kterou zveřejňuje správce daně takovým způsobem, který umožňuje dálkový přístup. Plátce, který je právnickou osobou, ať už s měsíčním či čtvrtletním zdaňovacím obdobím, podává KH každý kalendářní měsíc, vždy do 25 dnů po jeho skončení. V případě, že je plátce FO, podává KH v takové lhůtě, v jakou má i pro podání daňového přiznání. Takže to znamená, že plátce s měsíčním zdaňovacím obdobím bude podávat KH každý měsíc a plátce se čtvrtletním zdaňovacím obdobím bude podávat kontrolní hlášení pouze jednou za čtvrtletí (Benda, Hrůšová, 2016).

Příklad na odhalení podvodů pomocí KH

Firma Swindler, s.r.o., je měsíční plátce a své cash flow si zlepšuje pomocí neoprávněných odpočtů DPH. Uplatňuje těchto pět nezákonných praktik.

1. Vystavuje si faktury od neexistujícího dodavatele A za uskutečněná plnění.
2. Vystavuje faktury za zdanitelná plnění od skutečně existující firmy B, které však nikdy nebyly reálně uskutečněny.

3. Od reálně existující firmy C si v případě elektronicky přijatých faktur uložených v počítači zvýší nenápadným způsobem cenu za přijatá zdanitelná plnění, což znamená, že se zvýší nárok na DPH.
4. Firma nárokuje odpočet daně od firmy D. Firma D je tzv. tajnou spřízněnou firmou a figuruje jako bílý kůň, což znamená, že daň nikdy platit nebude
5. Faktury od dodavatele za uskutečněná plnění uskutečněné v minulém měsíci dostává pokaždé na začátku následujícího měsíce, ale v nesouladu s pravidly DPH požaduje nárok na odpočet daně už za měsíc uskutečnění plnění.

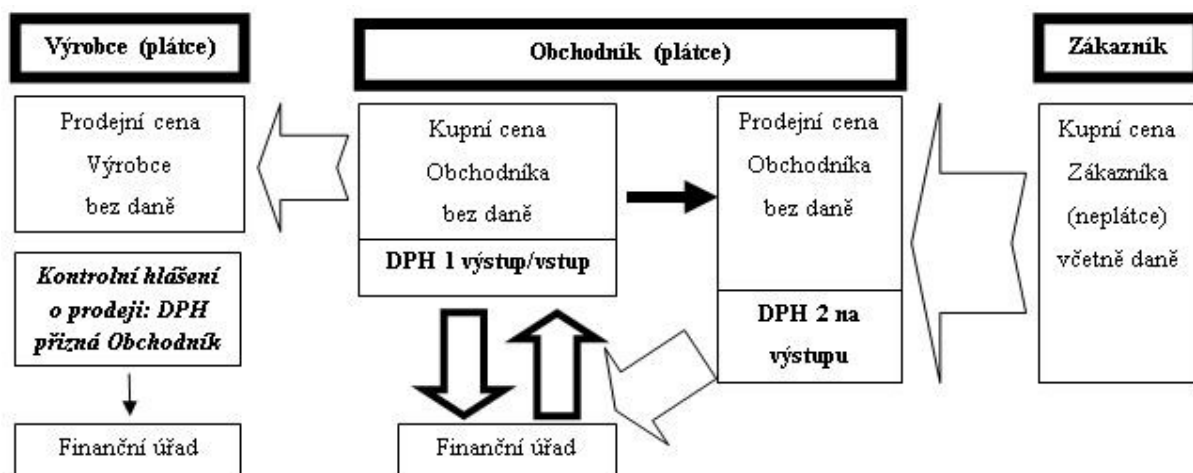
Finanční správa prostřednictvím systému vyhodnocení využívající kontrolní hlášení firmy Swidler velmi lehce odhalí podvod č.1- neplatné DIČ od dodavatele A, který neexistuje. Trik č. 2 bude již trochu složitější. Správce daně vyzve obě firmy k ověření správnosti údajů, jelikož nedokáže rozhodnout, která z nich se mohla splést. V následujícím kroku však už bude vědět, že se musí zaměřit na podvodného plátce firmu Swindler. U podvodu č. 3 se bude postupovat zcela obdobně, pokud tyto faktury neschová do B.3. KH. V případě č. 4 nedojde k odhalení podvodu prostřednictvím kontrolního hlášení, protože dojde ke spárování daňové povinnosti dodavatele s daňovým právem odběratele na základě shodného daňového dokladu. Ani v případě 5 nebude možné odhalit podvod pomocí kontrolního hlášení, protože se do něj neuvádí den přijetí dokladu, ale pouze den uskutečnění plnění (Děrgel, 2017).

Jestliže plátce z nějakého důvodu nepodá ve stanovené lhůtě kontrolní hlášení, je ze zákona povinen uhradit pokutu v určité výši. V případě, kdy kontrolní hlášení podá dodatečně po uplynutí stanovené lhůty a bez vyzvání správce daně, náleží mu povinnost zaplatit pokutu ve výši 1 000 Kč. Jestliže KH podá v náhradní lhůtě, po výzvě správce daně povinnost činí 10 000 Kč. 30 000 Kč zaplatí v situaci, kdy KH nepodá podle výzvy správce daně ke změně, doplnění nebo potvrzení údajů nacházejících se v podaném kontrolním hlášení. Pokud plátce nepodá KH ani ve stanovené náhradní lhůtě je povinen zaplatit pokutu ve výši 50 000 Kč. Mimo jiné správci daně náleží zákonná povinnost stanovit pokutu až do částky 50 000 Kč tomu, kdo ani po obdržení výzvy správce daně k odstranění nejasností nezmění případně nedoplní nepravdivé či neúplné záznamy prostřednictvím KH. Zákonnou povinností správce daně je uložit pokutu až do výše 500 000 Kč tomu, kdo nějakým závažným způsobem maří, či znesnadňuje správu daní nepodáním KH (Finanční správa ČR, 2018).

4.4.2 Reverse charge

Systém reverse charge, neboli režim přenesené daňové povinnosti je legislativně upraven dle § 92a až § 92g ZDPH, a taky přílohami 5 a 6 zákona. V současné době je stále častěji využíván k boji proti daňovým únikům v tuzemsku. Základním principem tohoto systému je, že při prodeji zboží, nebo služby prodejce nepřizná DPH, ale přizná ho až odběratel. Jestliže zdanitelné plnění bylo uskutečněno v tuzemsku a podléhá obrácenému zdanění odběratelem, potom určitý odběratel musí přiznat DPH na výstupu (místo dodavatele), ale zároveň mu vzniká možnost nárokovat si odpočet této daně na vstupu. Obě tyto situace se uskuteční v rámci jednoho daňového přiznání a výsledkem je, že odběratel nebude platit státu DPH na výstupu a zároveň ani on od státu neobdrží DPH na vstupu. Tento princip reverse charge, neboli režim přenesení daňové povinnosti na odběratele v tuzemsku je naznačen v obrázku 4.2. Toto schéma předpokládá, že Obchodník (plátce) má nárok uplatnit plný odpočet DPH 1 (Děrgel, 2017).

Obrázek 4. 1: Schéma reverse charge



Zdroj: Děrgel (2017)

Od 1. 4. 2019 vešlo v platnost nové ustanovení. V ustanovení § 92a ZDPH se upřesnila doposud aplikovaná správní praxe, dle které se režim přenesení daňové povinnosti nepoužije v případě, že ke dni uskutečnění zdanitelného plnění příjemce tohoto plnění nejedná jako osoba povinná k dani. Reverse charge se nepoužije i v případě zdanitelného plnění, jestliže ke dni přijetí úplaty přede dnem uskutečnění tohoto plnění příjemce tohoto plnění nejedná jako osoba povinná k dani.

Pro všechna plnění v režimu přenesené daňové povinnosti se obecně zavedla právní fikce, doposud vymezená pouze v § 92f ZDPH, dle které plnění podléhá režimu reverse charge v situaci, že plátce, který uskutečnil zdanitelné plnění dodání zboží nebo poskytnutí služby, a příjemce tohoto plnění ve shodě důvodně předpokládají, že toto plnění podléhá režimu přenesení daňové povinnosti a oba tento režim totožně pro dané plnění používají (Portál POHODA).

4.4.3 Institut nespolehlivého plátce (§ 106a ZDPH)

Nespolehlivým plátcem je označován subjekt, jehož dluh tvoří za tři měsíce aspoň 10 milionů korun, případně je účastníkem podezřelých obchodů anebo nemá správně vedené daňové doklady a úřady mu udělily pokutu dosahující výše alespoň půl milionů korun. Tito nespolehliví plátci budou Finanční správou ČR uvedeni v Registru plátců DPH, kde bude možné si je prověřit. Registr plátců DPH představuje aplikaci, díky které je možné vyhledat plátce pomocí daňového identifikačního čísla (DIČ). Tato webová služba umožňuje ověřit spolehlivost plátců DPH a registrovaných bankovních účtů těchto plátců. V případě osob povinných k dani je nezbytné, aby údaje, které jsou uváděné při registraci, byly upřesněné a taky se musí odsouhlasit jejich uvedení na portálu daňové správy (Kubíková, 2014). Plátce má nárok na odvolání se proti označení nespolehlivého plátce. Toto označení je v databázi DPH změno až po vyřešení odvolání. Povinností nespolehlivého plátce je přejít ze čtvrtletního zdaňovacího období na měsíční. Nárok plátce na zbavení se statusu nespolehlivého plátce je možné až po roce po rozhodnutí finančního úřadu, jestliže neporušil po celý rok povinnosti, které měl, týkající se správy DPH na základě žádosti. Pokud by finanční úřad zamítl žádost, plátce má nárok požádat o zbavení statusu nespolehlivého plátce zase až po uplynutí jednoho roku (Čížek, 2018).

4.4.4 Ručení za nezaplacenou daň § 109

Jedním z dalších nástrojů správce daně sloužící k omezení úniků na dani je ručení za odvod DPH dodavatele. Jako první bychom si měli zjistit a posléze ověřit informace týkající se dodavatele, které nalezneme v registru plátců. Je to hlavně z toho důvodu, abychom nečelili riziku ručení za cizí DPH a tím i riziku, že zaplatíme DPH dvakrát. Ustanovení se týká pouze tuzemských zdanitelných plnění. Za ručitele je brán odběratel (příjemce plnění, jestliže v okamžiku uskutečnění určitého plnění věděl nebo mohl vědět, v době kdy se

uskutečňovalo plnění, že dodavatel daň na dokladu úmyslně nechce zaplatit nebo dokonce dojde ke zkrácení daně, či vylákání daňové výhody). V případě, že daňový subjekt nezaplatil daň při výzvě a následně pak ani při vymáhání, je ručiteli správcem daně sdělená částka daně a je následně i vyzván, aby ji uhradil (Kubíková, 2014).

4.4.5 Úrok z prodlení

Úrok z prodlení představuje jednu z nejčastějších sankcí. Pokud daňový subjekt nezaplatí daň ve stanovené lhůtě, jeho nedoplatek se zvyšuje o úrok z prodlení za každý den prodlení. Výše úroku z prodlení se stanovuje podle REPO sazby, kterou stanovuje Česká národní banka. Při počítání úroku se za dny jednoho kalendářního pololetí vychází z REPO sazby, která je platná v první den kalendářního pololetí. Takže pokud nastane změna REPO sazby v průběhu jednoho pololetí, je zohledněná až v pololetí následujícím. REPO sazba je sazba roční a úrok z prodlení se počítá za každý den prodlení, což znamená, že úrok za jeden den prodlení činí třistašedesátipětinu roční sazby. Dle zákona je stanoveno, že úrok z prodlení vzniká až pátý pracovní den následující po dni splatnosti, a to až do dne platby včetně. Připsání daně na účet finančního úřadu je považován za den platby daně. Pokud tedy bude daň splatná např. ve středu a na účet finančního úřadu bude částka připsána až další středu, tak i za poslední den bude uplatněn úrok z prodlení (Vančurová, Boněk, 2011).

Úrok z prodlení musí být vyšší než běžná úroková míra, za kterou by banka poskytla úvěr. Kdyby tomu tak nebylo, nemohlo by se jednat o sankci, protože sankcí rozumíme až částku úroku z prodlení, která přesahuje běžnou úrokovou míru (Vančurová, Boněk, 2011).

4.4.6 Zajištění daně

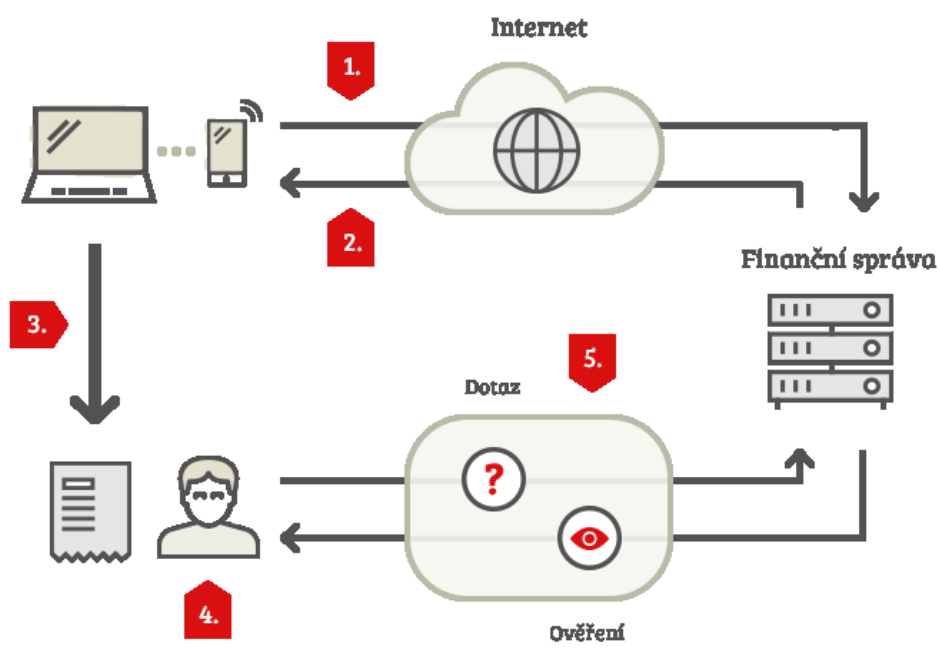
Institut zajištění daně je využíván v situacích, kdy se objevuje teoretické riziko, že by mohlo dojít k neodvedení daně nebo k vyměření nesprávné výše, či by byla velmi těžko vymahatelná. Zajištění daně se uplatňuje pouze u příjemců příjmů (poplatníků), kteří jsou českými daňovými nerezidenty. Nerezident znamená, že daný subjekt nemá na území ČR bydliště a ani se zde nezdržuje a v případě PO v ČR nemá sídlo ani místo vedení. V ČR má daňový nerezident pouze omezenou daňovou povinnost a to jen na příjmy, které plynou ze zdrojů na území ČR a jsou vyjmenované v § 22 ZDP. Aby nedošlo k tomu, že by se daňový subjekt stal ručitelem, ZDPH v § 109a zavádí zvláštní způsob zajištění daně. Příjemce

zdanitelného plnění zaplatí daň za poskytovatele tohoto plnění jeho správci daně, bez toho aniž by byl vyzván (Sinecký, 2017).

4.4.7 EET

EET neboli elektronická evidence tržeb je upravována zákonem 112/2016 Sb. Zákon o evidenci tržeb. Elektronická evidence tržeb byla zavedena, aby narovнала podnikatelské prostředí a hlavně, aby zamezila daňovým únikům. V České republice jsou úniky na dani dlouhodobým problémem a jsou zaznamenány nevykázané příjmy zhruba ve výši 170 mld. Kč ročně. Program proti daňovým únikům EET byl zaveden, aby pomohl finanční správě ověřit podnikatele v ČR z hlediska daňových kontrol, jelikož finanční správa nedisponuje dostačujícími prostředky ani materiály k této činnosti. Cílem bylo vybrat program, který nebude mít vysoké pořizovací náklady ani nebude mít složitý hardware nebo software. Princip je založen na online připojení zařízení (pokladna, tablet, počítač,...), které zašle obchodní transakci finanční správě, ta v případě souhlasu odešle určený specifický kód, který má podnikatel povinnost vytisknout na účtence zákazníkovi. V následujícím schématu je blíže popsán princip EET (Čížek, 2018).

Obrázek 4. 2: Schéma principu EET



Zdroj: Online evidence tržeb (2016).

Princip EET:

1. Podnikatel pošle informaci o datové zprávě Finanční správě
2. Po odsouhlasení zašle Finanční správa zpět podnikateli specifický kód.
3. Specifický kód podnikatel uvede na účtence, kterou vystaví zákazníkovi.
4. Zákazník obdržel účtenku.
5. Zákazník má právo si ověřit svou účtenku u Finanční správy na Daňovém portále a na webové aplikaci Elektronická evidence tržeb si může podnikatel zkontrolovat tržby, které jsou pod jeho jménem evidovány (Online evidence tržeb, 2016).

Změny v EET:

Dne 16. 1. 2018 byla uvedena změna ve sbírce zákonů, která upravovala zákon o evidenci tržeb. Šlo o odložení 3. a 4. vlny spuštění, které měly být platné od 1. 3. a 1. 6. 2018. Konečný termín začátku 3. a 4. fáze se následně bude vyvíjet dle schválení novely zákona o evidenci tržeb. Další změna upravuje platbu platební kartou. Od 1. 3. 2018 není povinné, aby se evidovaly tržby, které byly provedeny platební kartou skrz platebních terminálů nebo platby online přes internet. Platby jsou totiž i jinak poměrně snadno dohledatelné. Je možné, aby poplatníci tyto držby zcela dobrovolně evidovali, a nemusí si měnit nastavení pokladen. Další změnou k datu 1. 3. 2018 je, že není nutné, aby identifikační číslo poplatníka bylo uvedeno na účtence, které v případě, že se jedná o fyzickou osobu, obsahuje rodné číslo. Avšak na povinnosti zasílat tržby datovou zprávou do systému Finanční správy se nic nezměnilo, takže musí obsahovat identifikační číslo. Je teda na rozhodnutí plátce, jaké řešení dokladů bude vystavovat. Jako první možnost je vystavit jeden daňový doklad obsahující DIČ anebo druhý doklad (účtenka) pro EET, který DIČ obsahovat nebude. Další možnost je jeden doklad splňující všechny náležitosti EET účtenky i daňového dokladu, ale je nutné, aby obsahoval i DIČ. Ke dni 1. 1. 2019 bylo zrušeno nařízení vlády, které udělovalo výjimku ve využívání elektronické evidence tržeb pro těžce zrakově postižené a pro prodejce sladkovodních ryb (Čížek, 2018). Další změnou je novela zákona o evidenci tržeb, která se blíží do třetího čtení, jehož zahájení je plánováno na první polovinu května. Návrh novely zákona upravuje 3. a 4. fázi evidence tržeb, které budou spolu zahájeny 6 měsíců po platnosti zákona. Pozměňovací návrh předložený v rámci 2. čtení se týká nejmenších podnikatelů, kterému umožňuje evidovat své tržby off-line. Jde o zvláštní režim evidence tržeb bez

připojení k internetu a bez dalších přístrojů. K evidenci tržby lze použít pouze účtenku z bloku účtenek, který vydala Finanční správa a který si podnikatel může bezplatně vyzvednout na finančním úřadu. Jednou za čtvrt roku zašle podnikatel na finanční úřad formulář, který bude obsahovat údaje o výši tržeb a počtu vydaných či stornovaných účtenek. Aby mohl podnikatel evidovat tržby v tomhle zvláštním režimu, musí splnit několik podmínek. Nesmí být plátcem DPH, nesmí mít více než 2 zaměstnance, musí být plátcem daně z příjmu FO a jeho hotovostní příjmy nesmí převýšit částku 200 000 Kč v každých 12 po sobě jdoucích kalendářních měsících. Dále novela navrhuje i výjimky z EET pro zrakově postižené podnikatelé, tržby z hazardních her, tržby z předplacených telefonních karet a tržby z obchodní letecké dopravy. Novela taky navrhuje, aby byla opět zavedena povinnost uvádět DIČ na účtenkách v případě, že není jeho součástí rodné číslo poplatníka (Fučík & partneři, s. r. o., 2019).

4.5 Ostatní nástroje

4.5.1 Daňová kobra

Jedná se o tým Národní centrály organizovaného zločinu, Generálního ředitelství cel a Generálního finančního ředitelství. Specializace toho týmu je zaměřena především na odhalování a boj proti daňovým únikům a to především v oblasti DPH. Její založení je datováno k červnu roku 2014. Od svého založení tato jednotka zabránila mnohým daňovým podvodům za skoro 10 mld. korun (Šilarová, 2017).

4.5.2 Intrastat

Jde o statistický systém, který sleduje pohyb zboží mezi členskými státy. Jedná se o zboží, které reálně přestupuje státní hranici ČR. Intrastat v České republice podléhá nařízením EU, nařízením vlády č. 244/2016 Sb. Sběr informací a celní zákon č. 242/2016 Sb., posléze kontrolu provádí Celní správa. Podklady pro Intrastat musí podávat subjekty, které jsou registrované k dani z přidané hodnoty a které přijaly či zaslaly zboží za předešlý rok do nebo z jiného členského státu EU v hodnotě větší než je 8 mil. Kč (Infrastat, 2019). V příloze č. 3 je uveden formulář pro registraci k vykazování dat Intrastatu, který byl aktualizován v červnu 2017 a nalezneme ho na stránkách celní správy. Tento tiskopis bude vyplňovat zvolená firma ABC, s.r.o., která je považována za novou zpravodajskou jednotku a také se registruje, její práh pro vykazování ve směru přijetí v březnu 2016 a ve směru odeslání v měsíci únoru 2015

překročila. Tyto údaje bude vykazovat sama za sebe a je nutné registrovat nový účet na intrastat@abc. V příloze č. je přiložen formulář pro vykazování dat Intrastatu.

4.5.3 Europol

Europol je agentura působící v Evropské unii, která se zabývá oblastí prosazování práva. Snaží se vytvořit více bezpečnou Evropu. Je jistá podpora donucovacích orgánů v boji proti nezákonné činnosti po celé Evropské unii. Hlavní činností, kterou se zabývá, jsou podvody v DPH, dále se pak věnuje praní špinavých peněz, padělání euro bankovek a pašování cigaret (Čížek, 2018).

4.5.4 VIES (VAT Information Exchange System)

Pomocí systému VIES jsou ověřovány identifikační čísla subjektů registrovaných v EU, v případě, že probíhá obchodování se zbožím a službami mezi členskými státy. Do příslušné databáze se zašle DIČ zákazníka, který je z jiného členského státu (Čížek, 2018).

4.5.5 EUROCANET

Jedná se o databázi, která se snaží zamezit daňovým únikům na DPH. V této databázi nalezneme informace o subjektech, jejichž činnost byla zaznamenána jako riziková a podezřelá k jednání, které by mohlo způsobit podvodné transakce, hlavně karuselových podvodů (Čížek, 2018).

4.5.6 Zajišťovací příkaz

Tento příkaz je využíván v případě, že má správce daně podezření na to, že daň, u které již uplynul den splatnosti, případně daň, která stále nebyla určena, bude v době její vymahatelnosti nedobytná, nebo že v této době bude vybrání daně velmi náročné, může úhradu této daně zajistit vydáním zajišťovacího příkazu. Nejvhodnějším případem pro vydání zajišťovacího příkazu je, když daňový subjekt disponuje nějakým majetkem, ke kterému je možné zřídit zástavní právo, popř. který je možné postihnout exekucí a zároveň existuje pravděpodobnost, že se tento majetek podaří přeměnit na peníze, a že finanční efekt nebude ve vztahu k výši nedoplatku naprosto bezvýznamný. Zjišťovací příkaz tedy slouží k výběru

daně ještě před tím, než bude splatná. Firma má povinnost vyměřenou daň uhradit do 3 dnů (Finanční správa ČR, 2011).

4.5.7 Vlastní návrhy k zabránění daňových úniků

Dle mého názoru není možné dosáhnout stavu absolutního odstranění daňových úniků, ale v mnoha případech je možné je alespoň z části omezit. Jedna z možností odstranění daňových úniků, která je však zcela nereálná, je úplné odstranění daní. Když daně neexistují, nemůže docházet k daňovým únikům.

Reálnějším řešením by bylo, zavést zákonnou normu, podle které by bylo i neplacení daní z přidané hodnoty trestný čin. Ke zvážení by byl i o zákaz činnosti jako forma trestu za úmyslný trestný čin.

Dobрым opatřením k zamezení úniků na daní z důvodu nedostatečné informovanosti daňových subjektů, by bylo zavedení internetové daňové kalkulačky, která by obsahovala i zákonné definice a příklady položek při online vyplňování daňového přiznání. Určitě by to pomohlo daňovým subjektům v lepší orientaci v daňovém právu.

Z důvodu častého vzniku daňových podvodů založených na nekontaktnosti subjektů daně, kdy správce daně nemá ani možnost ověřit si potřebné údaje, by bylo vhodné přijmout zákonnou normu, podle které by statutárním orgánům náležela povinnost informovat státní orgány o adrese, na kterou je statutární orgán kontaktní a přebírá na ni písemnosti a běžně se na ní zdržuje. Dále by bylo vhodné zavést povinnost sdělit telefonní číslo, fax a e-mail a udělit zodpovědnost za aktualizaci těchto informací. V případě nesdělení či sdělení nepravdivých informací udělit správci daně možnost zrušit registraci k dani. Určitě by to zrychlilo řízení, jelikož by si správce daně nemusel opatřovat údaje o kontaktech na plátce daně.

Dalším vhodným opatřením by bylo zavedení finančních odměn pro pracovníky finanční správy při odhalení daňového úniku. Práce finančních správců je velmi náročná a složitá, tudíž by finanční odměna, zcela jistě, zvýšila motivaci těchto pracovníků ke snaze daňové úniky a podvody vyhledávat.

Úplnou eliminaci daňových úniků však není možné zajistit ani sebelepší legislativou. Jediným možným řešením by byla změna společenské atmosféry směrem k uvědomělejšímu přístupu ze strany daňových subjektů.

5 Závěr

Tato práce je orientována na problematiku týkající se daňových úniků. Jednotlivé daňové úniky jsou znázorněny na dani z přidané hodnoty. Z práce je zcela zřejmé, že úniky na této dani jsou vážným problémem. Přestože není reálné vyčíslit sumu rozsahu daňových úniků v rámci DPH, dle odhadů se jedná o desítky miliard korun ročně. Odhalování a posléze dokazování úniků na dani z přidané hodnoty, je velmi náročný a dlouhý proces. Navíc v dnešní době jsou pachatelé stále víc kreativnější a vynalézavější. Z tohoto důvodu lze považovat vybrané téma za velmi náročné, co se týče rozsahu. Těžiště této práce je proto založeno především v její teoretické části, jelikož podrobnější a hlubší rozbor jednotlivých typů úniků s rozsáhlejším výčtem příkladů by potřeboval větší rozsah, než má tato práce.

První kapitola byla zaměřena na historii a vývoji DPH a byly zde definovány základní pojmy týkající se daně z přidané hodnoty, které je velmi důležité znát a orientovat se v nich. Jedná se především o předmět daně, daňové subjekty, sazbu daně, splatnost daně či nárok na odpočet daně. Mnohé definice a výpočty byly vysvětleny na jednotlivých příkladech z praxe, aby bylo snadnější pochopit na jakém principu je daň z přidané hodnoty založena.

Následující část byla věnována definici daňových úniků. Byl zde charakterizován daňový únik, jeho příčiny vzniku a způsoby měření. Popsány byly i jednotlivé druhy a typy daňových úniků, u vybraných byl uveden příklad či případ z praxe, aby bylo jejich fungování lépe přiblíženo a pochopeno. V této části byla provedena i SWOT analýza daňového úniku.

Poslední část charakterizovala daňovou kontrolu a jiné nástroje, díky kterým je možné daňovým únikům zabránit či je alespoň omezit. Dle názoru autorky je hlavním nedostatkem daňové kontroly její složitost a náročnost. Primárním důvodem je, že při provádění daňové kontroly jsou vyžadovány nároky na spolupráci správce daně a daňového subjektu. Je proto nutné spoléhat na jisté morální kvality obou stran, protože jen v takovém případě může dojít k řádné kontrole a následné spokojenosti obou stran. Autorka za hlavní příčinu daňových úniků považuje komplikované daňové zákony. V dnešní době je možné nalézt až přes 200 druhů daňových úlev a nelze očekávat, že daňový subjekt bude schopen se v nich stoprocentně orientovat a následně řádně splnit veškeré své daňové povinnosti. I když daňový subjekt vynaloží veškerou svou snahu o legální minimalizaci daně, je velmi pravděpodobné, že učiní chybu a dopustí se daňového úniku. Proto by bylo vhodné daňový zákon zásadním způsobem upravit.

Seznam použité literatury

a) Odborné knihy

- [1] AMBROŽ, Jan. *DPH v praxi*. Praha: Koršach, 2011. Daně pro každého. 252 s. ISBN 978-80-86296-39-5.
- [2] BENDA, Václav a Růžena HRŮŠOVÁ. *DPH ve zvláštních režimech jednoho správního místa, přenesení daňové povinnosti a kontrolní hlášení*. Praha: BOVA POLYGON, 2016. 144 s. ISBN 978-8-7273-176-3.
- [3] DRÁB, Ondřej a TRUBAČ Ondřej a ZATLOUKAL Tomáš. *Obrana před daňovou kontrolou*. Praha 3: ASPI, a.s., 2006. 358 s. ISBN 80-7357-223-0.
- [4] JÁNOŠÍKOVÁ, Petra. *Daňové právo: de lege lata*. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, 2014. Pro praxi. 159 s. ISBN 978-80-7380-503-6. Kolektivní monografie.
- [5] KUNEŠ, Zdeněk a Zdeněk VONDRÁK. *Abeceda DPH 2018*. 5. vyd. Olomouc: ANAG, 2018. 383 s. ISBN 978-80-7554-134-5.
- [6] LÁCHOVÁ, Lenka. *Daňové systémy v globálním světě*. 1. Vydání Praha: ASPI, 2017. 272 s. ISBN 978-80-7357-320-1
- [7] ŠIROKÝ, Jan. *Základy daňové teorie s praktickými příklady*. Praha: WoltersKluwer, 2015. 330 s. Vzdělávání a certifikace účetních. ISBN 978-80-7478-785-0.
- [8] VANČUROVÁ, Alena a Lenka LÁCHOVÁ. *Daňový systém ČR 2018*. 14. Aktualizované vydání Praha 1. VOX a.s., 2018. 403 s. ISBN 978-80-87480-63-2.
- [9] VOLKÁNOVÁ, Zdenka. *Podvody v účetnictví firem. Jak se jim bránit*. Praha: Linde, 2014, 192 s. ISBN 978-80-7201-945-8.
- [10] VANČUROVÁ, Alena a Václav BONĚK. *Správa daní pro ekonomy*. 1. vyd. Praha: WoltersKluwer ČR, 2011. 156 s. ISBN 978-80-7357-701-8.

b) Články v odborném časopisu

- [1] ŠEFČÍK, Michael. Systém podvodů na dani z přidané hodnoty. Kriminalistika: časopis pro kriminalistickou teorii a praxi. Praha: Ministerstvo vnitra ČR, 2017, č. 3, s. 190-201. ISBN 1210-9150.

c) Elektronické dokumenty a ostatní

Elektronické dokumenty

- [1] Běhounkovi - daně a vzdělávání. *DPH v roce 2019*. [online]. behounek.eu [cit. 15. 4. 2019]. Dostupné z: <https://www.behounek.eu/l/dph-2019/>
- [2] DĚRGEL, Martin. *Novinky 2017 v přenesení daňové povinnosti na odběratele*. [online]. Du.cz [cit. 31. 3. 2019]. Dostupné z: <https://www.du.cz/33/novinky-2017-v-prenesení-danove-povinnosti-na-odberatele-uniqueidmRRWSbk196FNf8-jVUh4Ese1lEiNjoMQj93e5iEGJOnec6kaJz4S8w/>
- [3] Elektronická evidence tržeb. *Jak to funguje*. [Online]. Etrzby.cz [cit. 25. 1. 2019]. Dostupné z: <https://www.etrzby.cz/cs/jak-to-funguje>
- [4] Evropský parlament. *Nepřímé daně*. [Online]. Fakta a čísla o Evropské unii 2018. [cit. 3. 1. 2019]. Dostupné z: <http://www.europarl.europa.eu/factsheets/cs/sheet/81/neprime-dane>
- [5] Finanční správa. *Karusel – karuselový podvod*. [online] [cit. 15. 2. 2019]. Dostupné z: <http://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/karusel>
- [6] Finanční správa ČR. *Metodika realizace zajišťovacího příkazu dle daňového řádu*. [online]. [cit. 15. 4. 2019]. Dostupné z: https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-jine/7342_11_Metodicka_pomucka_zajistovaci_prikaz.pdf
- [7] Finanční správa ČR. *Pokyny k vyplnění kontrolního hlášení ve znění od 3.4.2019*. [online]. [cit. 5. 4. 2019]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/assets/cs/prilohy/d-placeni-dani/Pokyny-KH-20190403.pdf>
- [8] Finanční správa ČR. *Sankce*. [online]. [cit. 1. 2. 2019]. Dostupné z: <https://www.financnisprava.cz/cs/dane/dane/dan-z-pridane-hodnoty/kontrolni-hlaseni-DPH/sankce>
- [9] Fučík & partneři, s. r. o. *Stav novely zákona o EET*. [online]. [cit. 26. 4. 2019]. Dostupné z: <https://www.fucik.cz/publikace/stav-novely-zakona-o-eet/>
- [10] IBEHEJ, Jaroslav. *Návrh na obžalování obchodníků s reklamou*. [online]. Policie České republiky. [cit. 25. 4. 2019]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/navrh-na-obzalovani-obchodniku-s-reklamou.aspx>

- [11] Intrastat. *Co je Intrastat*. [Online]. [cit. 15. 4. 2019]. Dostupné z: <https://www.intrastat.cz/co-je-intrastat>
- [12] KADLEC, Michal. *Statický výkaz Intrastat*. [online]. Portál POHODA [cit. 25. 4. 2019]. Dostupný z: <https://zakony.pohoda.cz/pro-podnikatele/uz-podnikam/statisticky-vykaz-intrastat/>
- [13] Portál POHODA. *Změny v zákoně o DPH od 1. 4. 2019- 3. část*. [online]. [cit. 26. 4. 2019]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dph/zmeny-v-zakone-o-dph-od-1-4-2019-%E2%80%933-cast/>
- [14] ROUČOVÁ, Gabriela. *Daňový balíček vyšel ve sbírce zákonů*. Ježek software s.r.o. [online]. [cit. 25. 4. 2019]. Dostupné z: <https://www.jezeksw.cz/aktuality/2019/03/28/danovy-balicek-vysel-ve-sbirce-zakonu/>
- [15] SINECKÝ, Filip. *Zajištění daně*. [online]. Portál POHODA [cit. 15. 4. 2019]. Dostupné z: <https://portal.pohoda.cz/dane-ucetnictvi-mzdy/dan-z-prijmu/zajisteni-dane/>
- [16] POLICIE ČESKÉ REPUBLIKY. *Společná tisková zpráva Policie ČR a Celní správy ČR: Další daňové úniky v souvislosti s PHM*. [online]. [cit. 15. 2. 2019]. Dostupné z: <https://www.policie.cz/clanek/dalsi-danove-uniky-v-souvislosti-s-phm.aspx>

Diplomové práce

- [1] ČÍŽEK, Martin. *Postupy k omezení daňových úniků a daně u přidané hodnoty*. České Budějovice, 2018. Diplomová práce. Jihočeská univerzita v Českých Budějovicích, Ekonomická fakulta, Katedra účetnictví a financí.
- [2] HORKA, David. *Projekt opatření proti daňovým únikům na dani z přidané hodnoty*. Diplomová práce. Zlín, 2011. Univerzita Tomáše Bati ve Zlíně, Fakulta managementu a ekonomiky, Katedra financí a účetnictví.
- [3] STIBŮRKOVÁ, Petra. *Daňové úniky v České republice*. Brno, 2015. Diplomová práce. Mendelova univerzita v Brně, Provozně ekonomická fakulta.

Bakalářské práce

- [1] DVOŘÁK, Tomáš. *Daňové úniky v souvislosti s dovozem a vývozem zboží*. Brno, 2011. Bakalářská práce. Masarykova univerzita v Brně, Právnická fakulta, Katedra finančního práva a národního hospodářství.
- [2] KAŇOVSKÁ, Lenka. *Daň z přidané hodnoty*. Brno, 2009. Bakalářská práce. Masarykova univerzita, Fakulta právnická, Katedra finančního práva a národního hospodářství.
- [3] KARÁSKOVÁ, Veronika. *Daňové úniky podnikatelů*. Praha, 2011. Bakalářská práce. Vysoká škola ekonomická v Praze, Fakulta financí a účetnictví, Katedra veřejných financí.
- [4] KUBÍKOVÁ, Jitka. *Daňová kriminalita v oblasti DPH*. Brno, 2014. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská, Katedra účetnictví a daní.
- [5] SKÁLOVÁ, Eva. *Daňová kontrola*. Praha, 2017. Diplomová práce. Univerzita Karlova, Fakulta právnická, Katedra finančního práva a finanční vědy.
- [6] ŠILAROVÁ, Leona. *Daňové úniky v oblasti DPH*. Olomouc, 2017. Bakalářská práce. Univerzita Palackého v Olomouci, Fakulta právnická.
- [7] VONKOVÁ, Anna. *Daňové úniky se zaměřením na DPH*. Brno 2015. Bakalářská práce. Vysoké učení technické v Brně, Fakulta podnikatelská.

Seznam zkratk

DIČ	Daňové identifikační číslo
DPH	Daň z přidané hodnoty
ČR	Česká republika
EU	Evropská unie
FO	Fyzická osoba
Kč	Korun českých
KH	Kontrolní hlášení
SWOT	Analýza rizik
PO	Právnícká osoba

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo; - beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 10.5.2019



Romana Samcová

Seznam příloh

Příloha č. 1 – Vývoj sazby DPH ve vybraných zemích EU

Příloha č. 2 – Vzor formuláře kontrolního hlášení

Příloha č. 3 - Vzor formuláře Intrastat

Příloha č. 4: Vzor formuláře pro vykazování dat Intrastatu